



GESAMTÜBERBLICK

Das Jahressteuergesetz 2018 – alle Neuerungen im Überblick

1

ERTRAGSTEUERN

Klaus Hirschler/Elisabeth Höltzsch: Jahressteuergesetz 2018: Ausgewählte Änderungen im EStG und UmgrStG

5

In diesem Beitrag werden die für die betrieblichen Einkünfte relevanten Änderungen, vor allem die Klarstellung der rechnerischen Zusammenhänge der Bemessungsgrundlage von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen und Gewinnfreibetrag, die Neuerungen bei der Wegzugsbesteuerung, vor allem aber die neue Abzugsteuer für die Einräumung von Leitungsrechten in § 107 EStG dargestellt. Im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte werden der Familienbonus Plus, Änderungen des § 67 EStG sowie die Neuregelung der Verlustverrechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Immobilienveräußerung behandelt. Im Bereich des UmgrStG wird die Neuregelung des § 16 Abs 5 im Zusammenhang mit der Begründung eines Baurechts analysiert.

Christoph Marchgraber/Hans Zöchling: § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten

14

Die durch die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD bzw Anti-BEPS-Richtlinie) zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken unionsrechtlich gebotene Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung in § 10a KStG gehört wohl zu den steuerpolitisch brisantesten und legistisch herausforderndsten Inhalten des JStG 2018. Immerhin soll damit die körperschaftsteuerliche Beurteilung von Passiveinkünften bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten von in Österreich steuerpflichtigen Körperschaften auf neue Beine gestellt werden. Um einen ersten Eindruck zu verschaffen, gehen die Autoren auf die Hintergründe, Inhalte und ausgewählte Zweifelsfragen des § 10a KStG ein.

UMSATZSTEUER

Stefan Melhardt: Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2018

24

Durch das JStG 2018 werden im umsatzsteuerlichen Bereich im Wesentlichen Anpassungen an das Unionsrecht vorgenommen. Dies gilt bspw für die Sonderregelung für Reisebüros oder den ersten Teil des sog „E-Commerce-Pakets“. Weiters wird im Bereich der Bildungsleistungen sowie der Istbesteuerung höchstgerichtliche Rechtsprechung umgesetzt.

GRUNDERWERBSTEUER

Philipp Loser/Christoph Urtz: Neuerungen bei der GrESt durch das JStG 2018: Steuerfreiheit für doppelstöckige Anteilsübertragungen und -vereinigungen

27

Durch das JStG 2018 wurde im Grunderwerbsteuergesetz „klargestellt“, dass eine mittelbare Grundstückszugehörigkeit weder den Tatbestand der Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 3 noch den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG erfüllt. Dadurch hat der Gesetzgeber eine legalisierte Möglichkeit zur Steuerumgehung geschaffen: Durch eine doppelstöckige Konstruktion kann in Zukunft die Grunderwerbsteuer vermieden werden. *Loser/Urtz* stellen diese legalisierte Umgehungsmöglichkeit ausführlich dar und zeigen auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung auf.

Karl Stückler: Jahressteuergesetz 2018 – Anteilsvereinigung: Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft

41

Stückler zeigt eine weitere Umgehungsmöglichkeit als Folge dieser Neuregelungen im Grunderwerbsteuergesetz auf: Da die Errichtung eines Superädifikats durch eine Gesellschaft keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG auslöst, gehört dieses Superädifikat auch im Falle einer späteren Anteilsvereinigung oder -übertragung nicht zum Vermögen der Gesellschaft und ist somit der Grunderwerbsteuer entzogen.



ABGABENVERFAHREN

Michael Lang: Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO

47

Mit dem JStG 2018 ist erstmals seit Inkrafttreten der BAO der Wortlaut der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung modifiziert worden. Die in § 22 BAO vorgenommenen Änderungen erwecken den Eindruck, dass sie sowohl von unionsrechtlichen Vorgaben als auch von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH, die diese Vorschrift überwiegend – aber nicht ausschließlich – als selbstständigen Besteuerungstatbestand verstand, inspiriert wären. Dieser Beitrag untersucht, welchen Einfluss das Unionsrecht und die verwaltungsgerichtliche Judikatur tatsächlich auf das Verständnis der Vorschrift haben und was dies für die Auslegung und Anwendung der Steuergesetze in Österreich letztlich bedeutet. Die hier vorgenommene Analyse zeigt, dass der erste Eindruck einer Kontinuität täuscht: Mit der weitgehenden Anknüpfung des neu gefassten § 22 BAO an Art 6 ATAD seien die aus der Richtlinienvorschrift gewonnenen Einsichten auch für § 22 BAO von Bedeutung und die Grundlagen für ein neues Missbrauchsverständnis – und zwar auch über die Körperschaftsteuer hinaus – bereitet.

Philipp Loser/Christoph Urtz: Die „Begleitende Kontrolle“ als Fortsetzung des „Horizontal Monitoring“ – eine neue Form der Außenprüfung im JStG 2018 (§ 148 Abs 3a BAO und §§ 153a ff BAO)

63

Die „Begleitende Kontrolle“ ist eine der zentralen Neuerungen des JStG 2018. Der ihr zugrunde liegende Gedanke ist auf den ersten Blick auch bestechend: Abgabepflichtige nehmen freiwillig an der „Begleitenden Kontrolle“ teil und ersparen sich dadurch sozusagen die Außenprüfung (Betriebsprüfung). Daher hat diese neue Möglichkeit für mediale Aufmerksamkeit, aber auch für Kritik gesorgt. Im Zentrum dieser Kritik steht insb der Umstand, dass die „Begleitende Kontrolle“ den meisten Abgabepflichtigen versagt bleibt, da sie einen Umsatz von 40 Mio € voraussetzt. Die Autoren unternehmen eine kritische Analyse der „Begleitenden Kontrolle“.

Artun Akar: Das Jahressteuergesetz 2018 – sonstige wichtige Änderungen in der BAO

69

Der Beitrag verschafft nicht nur einen Überblick über einige bedeutsame Veränderungen in der BAO, sondern legt auch einen besonderen Fokus auf die Beleuchtung jener Änderungen, die aufgrund ihrer Praxisrelevanz eine nähere Durchleuchtung rechtfertigen, wie etwa die Ausdehnung der Themengebiete für verbindliche Auskunftsbeseide.

JAHRESSTEUERGESETZ 2018

Jahressteuergesetz 2018: Änderungen des EStG, KStG, UmgrStG, UStG, GrEStG und der BAO

73

Als Anhang zu den vorangehenden Fachbeiträgen werden die Änderungen des EStG, KStG, UmgrStG, UStG, GrEStG und der BAO als Gesetzestext samt Besonderen Erläuterungen – inklusive NR-Abänderungsantrag (konsolidierte Fassung) – abgedruckt, wobei die parlamentarischen Abänderungen gegenüber der ursprünglichen Regierungsvorlage zur Nachvollziehbarkeit durch Unter- bzw Durchstreichungen sichtbar gemacht sind.

ÖstZ

ÖSTERREICHISCHE STEUERZEITUNG

Mit dem **ÖStZ-Abo** sind Sie immer und überall bestens informiert. Denn **alle Inhalte des gedruckten Hefts** stehen Ihnen **ab sofort auch digital** zur Verfügung. Dazu erhalten Sie die wichtigsten News zu Ihrem Fachgebiet und weitere Services wie z.B. Übersichten zu aktuellen Gesetzesvorhaben, Fristentabellen und autorenspezifische Artikelsammlungen – für PC, Tablet und Smartphone.

Der „Klassiker“ unter den steuerrechtlichen Zeitschriften versorgt die gesamte Steuerbranche aktuell, verlässlich und aus erster Hand [BMF] mit aktuellen Beiträgen und Entscheidungsbesprechungen. Neben der von Praktikern geforderten Prägnanz und Kürze bietet die **ÖStZ** aber auch ein Forum für fach(wissenschaft)lichen Diskurs auf höchster Ebene.



30 Tage GRATIS lesen!

 **LexisNexis®**
Weil Vorsprung entscheidet.

Jetzt registrieren unter:
zeitschriften.lexisnexus.at



GESAMTÜBERBLICK

zusammengestellt von Mag. Sabine Sadlo

Das Jahressteuergesetz 2018 – alle Neuerungen im Überblick

Die Jahressteuergesetzgebung – statt wie bisher mehrere Abgabengesetze pro Jahr – wurde initiiert, um die Zahl der Novellierungen des Steuerrechts zu reduzieren und damit mehr Klarheit für alle Beteiligten zu schaffen. 2018 beinhaltet dieses Paket vor allem die Umgestaltung der steuerlichen Berücksichtigung von Kindern und die Umsetzung der europäischen Richtlinie zur Vermeidung von internationalen Steuervermeidungspraktiken (ATAD). Dabei geht es insbesondere um von Tochtergesellschaften im Ausland generierte und niedrig besteuerte Gewinne.

Im Folgenden werden die wesentlichsten Neuerungen des am 14. 8. 2018 in BGBl I 2018/62 kundgemachten Jahressteuergesetzes 2018 zusammengefasst; sie treten überwiegend ab 2019 in Kraft:

1. Einkommensteuergesetz

- IZm Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (§ 4a EStG), Zuwendungen zur Vermögensausstattung (§ 4b EStG) und Zuwendungen an die Innovationsstiftung (§ 4c EStG) werden legislative Anpassungen vorgenommen. Diese Bestimmungen führten bei einer Kombination von derartigen **Zuwendungen** zu Anwendungsproblemen, weil dann zwischen den verschiedenen Kategorien wechselseitige Abhängigkeiten bestanden. Zur Vereinfachung werden für die Ermittlung des absetzbaren Höchstbetrags bei jeder Kategorie die Zuwendungen der jeweils anderen Kategorien ausgeblendet.
- Die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) der EU verpflichtet die Mitgliedstaaten in Art 5 zur Umsetzung einer „Wegzugsbesteuerung“ für Körperschaften. Die erst vor kurzem mit dem AbgÄG 2015 geänderte **Entstrickungsbesteuerung** im EStG 1988 entspricht in weiten Teilen ohnedies den Vorgaben der Richtlinie. Vor diesem Hintergrund ist hinsichtlich der Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich lediglich der Ratenzahlungszeitraum von 7 auf 5 Jahre zu kürzen, weil die Mitgliedstaaten den Mindeststandard, den die Richtlinie vorgibt, nicht unterschreiten dürfen. Aufgrund der Umsetzung von Art 5 RL (EU) 2016/1164 werden außerdem neue Tatbestände, die eine sofortige Fälligkeit der Raten nach sich ziehen, eingefügt.
- In § 30 Abs 7 EStG wird klargestellt, dass derartige **Verluste** nur mit Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen bzw von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sowie mit Einkünften aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, ausgeglichen werden können.

- Einführung eines Familienabsetzbetrags „**Familienbonus Plus**“ inklusive der Erstattung für geringverdienende Alleinverdiener bzw Alleinerzieher: Entgegen der bisherigen Förderungslogik wird nicht eine neue staatliche Geldleistung ausgezahlt, sondern eine substantielle Steuerentlastung erfolgen. Daher steht für jedes Kind ein Absetzbetrag (Familienbonus Plus) zu, und zwar bis zum 18. Lebensjahr iHv 1.500 € jährlich, für volljährige Kinder iHv 500 € jährlich. Der Beitrag des Staates zum Unterhalt bzw zu den Lebenshaltungskosten der Kinder erfolgt über die Familienbeihilfe und Sachleistungen. Der Familienbonus Plus ist im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung zu beantragen. Die Berücksichtigung des vollen oder halben Familienbonus Plus (samt Indexierung) bereits durch den Arbeitgeber in der Lohnverrechnung ist möglich, wenn der Arbeitnehmer den Nachweis über den Bezug der Familienbeihilfe samt dem zugehörigen Formular E 30 abgibt. Um auch geringverdienende Alleinerzieher und Alleinverdiener mit Kindern nachhaltig zu entlasten, wird eine Steuererstattung (Kindermehrbetrag) eingeführt, die bewirkt, dass diese Personengruppe jedenfalls iHv 250 € pro Kind entlastet wird. Das neue System des Familienbonus Plus tritt mit 1. 1. 2019 in Kraft. Die Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten und der Kinderfreibetrag fallen künftig weg. Weiters kommt es zur Indexierung der kinderbezogenen Absetzbeträge für Kinder in der EU/EWR und Schweiz sowie zur Streichung des Exports der kinderbezogenen Absetzbeträge für Kinder in Drittstaaten.

➔ **Hinweis:** Der Brutto-Netto-Rechner auf bmf.gv.at > Berechnungsprogramme zeigt die Steuerersparnis im Rahmen des Familienbonus Plus beziehungsweise des Kindermehr Betrags.

- Es wird zudem eine Abzugsteuer gemäß § 107 EStG bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von **Leitungsrechten** eingeführt. Die Auswirkungen für offene Fälle werden in der Info des BMF 28. 8. 2018, BMF 010203/0341-IV/2018, erklärt.

2. Körperschaftsteuergesetz

- Einführung einer **Hinzurechnungsbesteuerung**: Die ATAD sieht in den Art 7 und 8 die Umsetzung einer Hinzurechnungsbesteuerung für ausländische beherrschte Körperschaften vor. Diese Vorschriften werden in der neu geschaffenen Regelung des § 10a KStG umgesetzt. Die Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung iSd ATAD erfolgt derart, dass noch nicht ausgeschüttete Passiveinkünfte einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft der beherrschenden Körperschaft hinzurechnet werden (Hinzurechnungsbesteuerung für „schädli-

GESAMTÜBERBLICK

che“ Einkünftekategorien). Gleichzeitig wird auch der derzeit für niedrigbesteuerte ausländische Körperschaften mit passivem Unternehmensschwerpunkt im Zeitpunkt der Ausschüttung zur Anwendung kommende Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs 4 KStG modifiziert in die neue Regelung des § 10a KStG überführt, sodass die Vorschriften für Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften in einer Bestimmung vereint werden. Im Sinne einer möglichst einfachen Ausgestaltung des Körperschaftsteuerrechts und einer „Rechtsbereinigung“ entfällt der bisher in § 10 Abs 5 KStG für Portfoliobeteiligungen (Beteiligungsausmaß von bis zu 10 %) vorgesehene Methodenwechsel künftig. Um die Wirkungen des Methodenwechsels jedoch für den Kernbereich der Portfoliobeteiligungen auch weiterhin aufrechtzuerhalten und die Auswirkungen des Entfalls von § 10 Abs 5 KStG abzufedern, erfasst der künftig in § 10a Abs 7 KStG geregelte Methodenwechsel auch Beteiligungen von mindestens 5 %. Mit der Änderung in § 10 KStG und der Einführung des § 10a KStG gehen auch Änderungen in den §§ 12, 13 und 21 Abs 1 einher. Die Vorgehensweise bei der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der Anwendung des Methodenwechsels werden im Detail in einer Verordnung des BMF näher geregelt.

- Das Abzugsverbot für **Zinsen und Lizenzgebühren** bei Niedrigbesteuerung des Empfängers aufgrund einer Steuerermäßigung oder -rückerstattung gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG wird nachgeschärft, um unerwünschte Gestaltungen hintanzuhalten.
- Die Abzugsteuer gemäß § 107 EStG bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten findet auch im Bereich der Körperschaften Anwendung.

3. Umgründungssteuergesetz

- Neben Anpassungen aufgrund der gesetzlichen Umsetzung der ATAD wird im Sinne der Rechtssicherheit eine ausdrückliche gesetzliche Regelung betreffend die Zurückbehaltung eines Gebäudes bei bebauten Grundstücken im Wege eines **Baurechts** geschaffen.
- Die Anwendbarkeit der für die Praxis bedeutsamen **Steuer-spaltung** wird um weitere 5 Jahre verlängert. Diese Verlängerung erfolgt lückenlos, sodass auch Spaltungen mit einem Stichtag ab dem 31. 12. 2017 rückwirkend mit umfasst sind.

4. Umsatzsteuergesetz

- Bedingt durch die VwGH-Rsp wird die Unionsrechtskonformität der Steuerbefreiung für **private Bildungsleistungen** abgesichert. Die Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung (UStBLV), BGBl II 2018/214 vom 28. 8. 2018, welche die verlangten vergleichbaren Zielsetzungen konkretisiert, schafft Rechtssicherheit für die Unternehmer.
- Die **Istbesteuerung** wird auf alle Unternehmer ausgeweitet, die der Art nach (also auch unter Außerachtlassung der Rechtsform) selbständige Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG ausüben.

- Durch den Entfall des § 23 Abs 7 letzter Satz UStG (**Margenbesteuerung**) wird bei Reiseleistungen der unionsrechtskonforme Zustand hergestellt.
- Die Richtlinienänderung betreffend das **E-Commerce-Paket** wird mit 1. Jänner 2019 umgesetzt. Unternehmen aus Drittstaaten, die sich für umsatzsteuerliche Zwecke in der EU zu erfassen haben, können den MOSS (Mini-One-Stop-Shop) in Anspruch nehmen, wenn diese in der EU weder ihr Unternehmen betreiben noch eine Betriebsstätte haben. Start-Ups und Unternehmen, die eine kostenpflichtige App betreiben, müssen die Umsatzsteuer für ihre Umsätze im EU-Ausland bis 10.000 €, anders als bisher, künftig nur mehr in Österreich entrichten.
- Durch die generelle Registrierkassenpflicht hat die Sonderregelung zur Führung eines **Steuerhefts** für Wanderhändler und -einkäufer ihre Bedeutung verloren und wird gestrichen.
- Dem **Finanzamt Graz-Stadt** wird zur Optimierung der Kontrolle der Versandhandelsumsätze ebenfalls die Möglichkeit gegeben, Einsicht in die Geschäftspapiere zu nehmen.

5. Gebührengesetz

- Eingaben und Registerauszüge iZm Abfragen aus dem **Register der wirtschaftlichen Eigentümer** sowie diesbezügliche Rechtsmittelverfahren vor dem BFG sind gebührenfrei möglich.
- Hinsichtlich der bei Antragstellung im Inland zu entrichtenden Gebühren für **Einreise- und Aufenthaltstitel** sowie für Visa wird eine Gleichstellung mit den bei Antragstellung im Ausland zu entrichtenden Konsulargebühren herbeigeführt.
- Nach der Abschaffung der Rechtsgeschäftsgebühren für Wohnungsmietverträge werden auch die Gebühren für **Bürgerschaftserklärungen** abgeschafft, weil diese speziell junge Menschen (Studierende und Lehrlinge) treffen würden.
- Ergänzend zur Modernisierung der Verrechnung von „Zurverfügungstellen von Grund und Boden“ von Grundeigentümern für **Infrastrukturprojekte** gemäß § 107 EStG werden auch die zugrundeliegenden Bestands- und Dienstbarkeitsverträge von den Rechtsgeschäftsgebühren befreit.

6. Grunderwerbsteuergesetz

- Die Änderungen dienen der Beseitigung von Zweifelsfragen (§ 1 Abs 2a und Abs 4, § 7 Abs 2 GrEStG) sowie der Schließung von Gesetzeslücken (§ 1 Abs 5, § 7 Abs 2 GrEStG). Durch die Klarstellung iZm den Grunderwerbsteueratbeständen des **qualifizierten Grundstückwechsels** und der **Anteilsvereinigung** gehören Grundstücke nur dann zum Vermögen einer (Personen-) Gesellschaft, wenn sie durch einen Grunderwerbsteuer auslösenden Rechtsvorgang erworben werden.

7. Versicherungssteuergesetz

- Als Verwaltungsvereinfachung für Menschen mit **Behinderung** werden im Wesentlichen die reinen „Papierverfahren“ zur Erlangung der Befreiung von der motorbezogenen Versicherungs-



steuer und der Zurverfügungstellung einer kostenlosen Vignette zusammengeführt und automationsunterstützt neu aufgesetzt. Menschen mit Behinderungen können somit in Zukunft in jeder Zulassungsstelle in Österreich das Ansuchen um Befreiung eines Kraftfahrzeugs von der motorbezogenen Versicherungssteuer und auf Zurverfügungstellung einer kostenlosen Vignette stellen.

- Die bisherige nur für die Hagelversicherung geltende Regelung wird auf weitere Versicherungen gegen **Elementarschäden** in der Land- und Forstwirtschaft ausgeweitet.
- Prämienfreistellungen iZm **Lebensversicherungsverträgen** mit im Wesentlichen gleich bleibenden Prämienzahlungen bewirken nur innerhalb eines Zeitraums von 3 Jahren ab Vertragsabschluss eine rückwirkende Umwandlung in eine Einmalersparversicherung, die zu einer Nachversteuerung führen kann.

8. Kraftfahrzeugsteuergesetz

- Im Sinne eines raschen Handelns bei der **widerrechtlichen Verwendung** im Ausland gemeldeter Kraftfahrzeuge im Inland (durch Personen mit Wohnsitz im Inland) erfolgt eine Umstellung des Besteuerungszeitraums vom Kalendervierteljahr auf das Kalendermonat.

9. Bundesabgabenordnung

- Die Möglichkeit, verbindliche **Auskunftsbescheide** zu erlangen, wird auf weitere Bereiche ausgedehnt, nämlich auf das internationale Steuerrecht (ab 1. 1. 2019) und die Umsatzsteuer (ab 1. 1. 2020). Darüber hinaus kann auch das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO (ab 1. 1. 2019) verbindlich beauskunftet werden. Es wird eine praxisingerechte Frist von 2 Monaten für die Auskunftserteilung eingeführt. Diese Frist kann aber – zB aufgrund der besonderen Komplexität der Anfrage – überschritten werden. Bei offensichtlich missverständlichen Anträgen entfällt der Verwaltungskostenbeitrag für den ersten Folgeantrag der zum selben Sachverhalt und zur selben Rechtsfrage gestellt wird. Damit wird eine einmalige Rückfragemöglichkeit mit der anfragebeantwortenden Abgabenbehörde für etwaige Klarstellungen ermöglicht.
- Es wird die Möglichkeit einer **begleitenden Kontrolle** eingeführt. Bei Unternehmen, die die Teilnahme an diesem Verfahren beantragen und die notwendigen Voraussetzungen erfüllen, ersetzt ein vom Unternehmer selbst entwickeltes und durch einen Wirtschaftsprüfer überprüftes internes Steuerkontrollsystem in Verbindung mit einer erweiterten Offenlegungspflicht und einem laufenden Kontakt mit der Abgabenbehörde die nachträgliche Außenprüfung. Die Abgabenbehörde kontrolliert nicht nachträglich, sondern begleitet die Unternehmer, was folgende Vorteile mit sich bringt:
 - Zwischen dem geprüften Zeitraum und dem Prüfungszeitpunkt liegt nur eine kurze Zeitspanne. Ein Nachvollziehen längst vergangener Zeiträume ist nicht erforderlich.
 - Durch die Implementierung eines Steuerkontrollsystems wird die großflächige Überprüfung von alltäglichen Vorfällen und Routineabläufen obsolet.

- Es ist keine Konzentration der Unternehmensressourcen auf einen relativ kurzen Zeitraum erforderlich: Kurze und punktuelle Überprüfungsmaßnahmen können individuell vereinbart und zeitnah besprochen werden.
- Lange zurückreichende Berichtigungserfordernisse und dadurch kumulierte Nachzahlungsbeträge werden vermieden.
- Der laufende Dialog mit der Finanzverwaltung ermöglicht eine rechtzeitige Abstimmung und gibt den Unternehmern dadurch eine erhöhte Planungssicherheit. Die zeitnahe Kontrolle sichert die rechtzeitige und rechtsrichtige Erhebung der Abgaben.
- Die zunehmende Digitalisierung von Dienstleistungen hat über die letzten Jahre dazu geführt, dass Zahlungen im Wege von **SEPA-Lastschriftverfahren** immer stärkere Verbreitung finden, weshalb Abgabepflichtigen auch im Bereich der Finanzverwaltung diese Form der Entrichtung von Abgaben ermöglicht wird. Mit den Änderungen in der BAO sowie der aufgrund der Ermächtigung in § 211 Abs 4 BAO zu konzipierenden Verordnung werden die Grundlagen für die Inanspruchnahme dieser Entrichtungsart geschaffen. Gleichzeitig werden die Entrichtungsarten insgesamt zeitgemäß und verwaltungsökonomisch sinnvoll ausgestaltet.
- Das Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Kapitalertragsteuer aufgrund von unionsrechtlichen oder völkerrechtlichen Vorgaben oder weil die Kapitalertragsteuer zu Unrecht einbehalten worden ist wird ebenso wie das Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Lohnsteuer und Abzugsteuer gemäß § 99 EStG modernisiert. Um das **Quellensteuer-Erstattungsverfahren** zu beschleunigen und effizienter zu gestalten, wird eine elektronische Voranmeldung vorgesehen, die der eigentlichen Antragstellung vorgelagert ist.
- Durch die Änderung des § 280 BAO werden die Formalvoraussetzungen für die **Urschrift** und die **Ausfertigungen** von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte umfassend und abschließend geregelt. Die Ausfertigungsvarianten werden um die mit Amtssignatur zu versehen elektronische Form der Ausfertigung erweitert.

10. Bundesfinanzgerichtsgesetz

- Das in Art 130 Abs 2a B-VG vorgesehene datenschutzrechtliche Beschwerderecht vor Verwaltungsgerichten erfordert eine einfachgesetzliche Umsetzung. Zu diesem Zweck wird die Möglichkeit einer **Datenschutzbeschwerde** vor dem BFG geschaffen und die notwendige verfahrens- und organisationsrechtliche Begleitlogistik vorgenommen.

11. Finanzstrafgesetz

- Mit den Änderungen des FinStrG werden aus Anlass der Umsetzung der Richtlinie 2014/41/EU über die Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen die erforderlichen Regelungen getroffen. Dies betrifft die Schaffung von gesetzlichen Rahmenbedingungen zur Vornahme von **Ton- und Bildaufnahmen** sowie Einvernahmen im Wege einer Videokonferenz. Darüber

GESAMTÜBERBLICK

hinaus wird Gesetzesänderungen sowie der Entwicklung der einschlägigen Judikatur Rechnung getragen und werden redaktionelle Bereinigungen im FinStrG vorgenommen.

12./13. Kontenregister- und Konteneinschaugesetz und Kapitalabfluss-Meldegesezt

- Da die DSGVO neue Begrifflichkeiten vorsieht, sind terminologische Anpassungen in einzelnen **datenschutzrechtlichen Bestimmungen** des KontRegG und des KapAbfIMG erforderlich. Zusätzlich sind bestehende Verweise anzupassen und den Anforderungen an Datenverarbeitungen hinsichtlich deren Rechtmäßigkeit (beispielsweise durch Festlegung eines bestimmten Zwecks) Rechnung zu tragen.
- Außerdem sind im KontRegG Anpassungen an die Terminologie des 2. Erwachsenenschutz-Gesetzes (BGBl I 2017/59) vorzunehmen.

14. Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz

- Mit den Änderungen des GMSG werden die jüngsten internationalen Entwicklungen beim automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten für Steuerzwecke berücksichtigt. Alle meldepflichtigen Finanzinstitute sind **verpflichtet**, die in § 3 GMSG genannten Informationen für alle Kunden zu sammeln und jene Informationen eines Meldezeitraums, die geeignete teilnehmende Staaten betreffen, mit Ende Juli des auf den Meldezeitraum folgenden Kalenderjahres an die Finanzbehörde zu übermitteln. Zusätzlich wird erstmals normiert, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit ein teilnehmender Staat als zum reziproken Datenaustausch geeigneter Staat angesehen werden kann. Aus datenschutzrechtlichen Gründen werden die Finanzinstitute verpflichtet, die übermittelten Informationen nach einem angemessenen Zeitraum von 5 Jahren zu löschen.

15. Zollrechts-Durchführungsgesetz

- Der Zollkodex der Union (Verordnung [EU] 952/2013), enthält in Art 6 Abs 1 die Vorgabe, dass der nach den zollrechtlichen Vorschriften erforderliche Informationsaustausch unter anderem von Zollanmeldungen, Anträgen und Entscheidungen zwischen Wirtschaftsbeteiligten und Zollbehörden sowie zwischen Zollbehörden mit Mitteln der elektronischen Datenverarbeitung zu erfolgen hat. Die im Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) enthaltenen Regelungen hinsichtlich des **Informatikverfahrens** sowie der Vertretung sind daher in Hinblick auf die im Rahmen dieser Vorgabe durchzuführende IT-mäßigen Umsetzung entsprechend zu ergänzen bzw anzupassen.
- Einige Bestimmungen des ZollR-DG sehen die Verarbeitung personenbezogener Daten natürlicher Personen vor und sind daher entsprechend den Vorgaben der neuen unionsrechtlichen **DSGVO** sowie an das durch das Datenschutzanpassungsgesetz 2018 geänderte Datenschutzgesetz (DSG 2000) anzupassen.

16. Gesundheits- und Sozialbereichs-Beihilfengesetz

- Für Krankentransporte und das Blutspendewesen ist im Umsatzsteuergesetz seit dem EU-Beitritt Österreichs kein Vorsteuerabzug vorgesehen. Daher gibt es mit der GSBG-Beihilfe einen Ausgleich, soweit Leistungen mit dem öffentlichen Gesundheitssystem in Zusammenhang stehen. Diese Regelung war für **Krankentransporte** und das **Blutspendewesen** bislang befristet; da sie sich bewährt hat, kann die Befristung entfallen. Durch neuere Entwicklungen des Unionsrechts sind aber Anpassungen notwendig. Weiters wird als Verwaltungsvereinfachung vorgesehen, dass nachträgliche Beihilfenanträge nicht mehr für jedes Monat einzeln ausgefüllt werden müssen, sondern gesammelt für das ganze Jahr eingereicht werden können.

17. Sozialministeriumservicegesetz

- Mit der vorliegenden Novelle wird klargestellt, dass die in der **Kontaktdatenbank** enthaltenen Daten auch zur Vollziehung des Versicherungssteuergesetzes 1953 sowie des Bundesstraßen-Mautgesetzes 2002 verwendet werden dürfen.

18. Bundesstraßen-Mautgesetz 2002

- Wesentliche Regelungsinhalte sind einerseits die vorläufige Verlängerung der für das Jahr 2018 übergangsweise vorgesehenen Regelung über die Abwicklung der Zurverfügungstellung kostenloser digitaler Jahresvignetten an **behinderte Menschen** und andererseits die Neuregelung über die daran anschließende Zurverfügungstellung solcher Vignetten. Die vorgesehenen Bestimmungen bewirken keine Änderung des Personenkreises, der Anspruch auf die kostenlose Zurverfügungstellung einer Vignette hat.

19. EU-Amtshilfegesetz

- Die Änderung dient der Verweisanpassung und nimmt auf das in Art 23 Abs 1 **DSGVO** vorgesehene Verhältnismäßigkeitsgebot Bedacht.

20. Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz

- Wirtschaftliche Eigentümer können bei einer **individuellen Gefährdung** beantragen, dass die Einsicht im Hinblick auf ihr wirtschaftliches Eigentum an bestimmten Rechtsträgern eingeschränkt werden kann. Eine solche Einschränkung der Einsicht erfolgt dann, wenn ein wirtschaftlicher Eigentümer nachweist, dass der Einsichtnahme unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls überwiegende, schutzwürdige Interessen des wirtschaftlichen Eigentümers entgegenstehen. Dies ist insbesondere dann der Fall wenn Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass die Einsichtnahme den wirtschaftlichen Eigentümer dem unverhältnismäßigen Risiko aussetzen würde, Opfer einer Straftat zu werden.

ERTRAGSTEUERN

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler, StB/Elisabeth Höltzl, MSc

Jahressteuergesetz 2018: Ausgewählte Änderungen im EStG und UmgrStG

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 werden ua Bestimmungen im EStG, KStG und UmgrStG an die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 6. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD bzw Anti-BEPS-Richtlinie) angepasst. Kernpunkt der Novelierungen im EStG sind insb die Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung in § 6 Z 6 EStG hinsichtlich der Verkürzung des Ratenzahlungszeitraums für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von 7 Jahren auf 5 Jahre und die neuen Bestimmungen in § 107 EStG, mit denen eine Abzugsteuer bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten eingeführt wird.¹ Im UmgrStG wird ua eine ausdrückliche gesetzliche Regelung betreffend die Zurückbehaltung eines Gebäudes bei bebauten Grundstücken im Wege eines Baurechts geschaffen.²

1. Betriebliche Einkünfte

1.1. Die Umsetzung der Wegzugsbesteuerung in § 6 Z 6 EStG

Durch das JStG 2018 kommt es zu einer erneuten Änderung der Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich in § 6 Z 6 EStG. Diese wurden bereits mit dem AbgÄG 2015³ wesentlich novelliert, indem das Nichtfestsetzungskonzept durch das Ratenzahlungskonzept ersetzt wurde.⁴ Das Ratenzahlungskonzept entspricht bereits größtenteils der Anti-BEPS-Richtlinie und bleibt auch durch das JStG 2018 bestehen. Der Steuerpflichtige hat weiterhin die Möglichkeit, die Steuerschuld in Raten zu entrichten, wobei aber der Ratenzahlungszeitraum für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von 7 Jahren auf 5 Jahre verkürzt wird. Die erste Rate für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist gemäß § 6 Z 6 lit d EStG wie bisher mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbe-

scheids fällig. Die Fälligkeit der weiteren Raten tritt allerdings mit dem JStG 2018 nicht mehr am 30. September der Folgejahre ein, sondern bereits am 30. Juni der Folgejahre.

Im Ministerialentwurf zum JStG 2018⁵ wurden dem Steuerpflichtigen nur weitere 3 Monate ab Fälligkeit an Zeit eingeräumt, um seine Raten zu entrichten, bevor die Rechtsfolgen der vorzeitigen Fälligkeit eintreten. Dieser Zeitraum geht über die Richtlinienvorgabe hinaus, weil Art 5 Abs 4 lit e der Richtlinie (EU) 2016/1164 lediglich dann eine umgehende Beendigung des Zahlungsaufschubs bestimmt, wenn der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft. Da aber nach § 1 Abs 4 Deregulierungsgrundsatzgesetzes die von der EU vorgegebenen Standards nicht ohne Grund übererfüllt werden sollen (sog „Gold Plating“),⁶ wird der in der Anti-BEPS-Richtlinie eingeräumte Zeitraum von zwölf Monaten ab Fälligkeit letztendlich auch für das österreichische Ratenzahlungskonzept ausgeschöpft.

Die Tatbestände, die zu einer sofortigen Feststellung führen, werden um die Tatbestände der Richtlinie (EU) 2016/1164 erweitert. Die bisherige Regelung, dass offene Raten sofort fällig zu stellen sind, wenn Wirtschaftsgüter, Betriebe und Betriebsstätten veräußert werden, auf sonstige Art ausscheiden oder in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raums überführt oder verlegt werden, wird mit dem JStG 2018 in die ersten drei Teilstriche des § 6 Z 6 lit d EStG idF JStG 2018 verschoben. Aus inhaltlicher Sicht ergeben sich diesbezüglich keine Änderungen. Eine sofortige Fälligkeit tritt darüber hinaus für Anlagevermögen⁷ dann ein, wenn

- der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raums verlegt wird (§ 6 Z 6 TSt 4 EStG idF JStG 2018),
- der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder eine solche abgewickelt wird (§ 6 Z 6 TSt 5 EStG idF JStG 2018), oder

⁵ Vgl ME JStG 2018, 36/ME 26. GP 2.

⁶ Vgl KSW, Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), (2018) 2; https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/SNME/SNME_00987/imfname_694450.pdf (Stand 18. 6. 2018); Wirtschaftskammer Österreich, Begutachtung des Jahressteuergesetzes 2018 (2018) 3; https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/SNME/SNME_00998/imfname_694950.pdf (Stand 18. 6. 2018).

⁷ Für Umlaufvermögen ist eine vorzeitige Fälligkeit in § 6 Z 6 EStG generell nicht vorgesehen.

¹ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 1.

² Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 2.

³ AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163.

⁴ Vgl Schlager, Jahressteuergesetz 2018 in Begutachtung: Highlights aus Sicht der Unternehmensbesteuerung, RWZ 4/2018, 111 (113).

ERTRAGSTEUERN

- der Steuerpflichtige eine Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet (§ 6 Z 6 TSt 6 EStG idF JStG 2018).⁸

Ob und inwieweit § 6 Z 6 TSt 6 EStG idF JStG 2018, wonach der Steuerpflichtige eine Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit nicht oder in zu geringer Höhe (theoretisch um 1 € zu wenig) entrichtet, den Vorgaben von Art 5 Abs 4 lit e der Richtlinie (EU) 2016/1164 entspricht, ist in der Literatur noch nicht geklärt. Der Wortlaut der Richtlinie in Art 5 Abs 4 lit e könnte nämlich auch dahin gehend interpretiert werden, dass eine vorzeitige Fälligkeit nur dann zu erfolgen hat, wenn der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen überhaupt nicht nachkommt und über maximal zwölf Monate gar keine Abhilfe für seine Situation schafft. Wird hingegen eine Teilzahlung zumindest teilweise geleistet, würde eine sofortige Fälligkeit der noch offenen Raten nicht eintreten.

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wird der gesonderte Ratenzahlungszeitraum von zwei Jahren unverändert beibehalten. Inwieweit dieser zweijährige Ratenzahlungszeitraum im Einklang mit dem Primärrecht steht, wurde vom EuGH noch nicht thematisiert.⁹ In Art 5 der Richtlinie (EU) 2016/1164 wird nämlich keine Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen vorgenommen, weshalb der fünfjährige Ratenzahlungszeitraum grundsätzlich auch für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens denkbar ist.¹⁰ Dies gilt insb in jenen Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut nach dem Wegzug unmittelbar oder innerhalb kurzer Zeit ins Anlagevermögen übernommen wird.¹¹ Die erste Rate für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist wie bisher mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids fällig. Die zweite Rate wird aber nicht mehr am 30. September des Folgejahres fällig, sondern gemäß § 6 Z 6 lit e EStG idF JStG 2018 bereits am 30. 6. des Folgejahres.

Weiters wird die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“ in § 6 Z 6 lit c und d EStG idF JStG 2018 gestrichen, weil mit sämtlichen Staaten der EU sowie des EWR eine derartige Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. Eine explizite Nennung dieser Voraussetzung im Gesetzestext ist deshalb nicht notwendig.¹²

Die Änderungen in § 6 Z 6 EStG idF JStG 2018 treten gemäß § 124b Z 331 EStG idF JStG 2018 mit 1. 1. 2019 in Kraft. Das bisherige – mit dem AbgÄG 2015 eingeführte – Ratenzahlungskonzept bleibt hinsichtlich der Ratenzahlungszeiträume sowie der Fälligkeitstatbestände für ab dem 1. 1. 2016 und vor dem 1. 1. 2019 erfolgende Entstrickungsfälle unverändert aufrecht.¹³

⁸ Vgl Baumgartner, Jahressteuergesetz 2018, RdW 5/2018, 310 (310).

⁹ Vgl KSW, Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), (2018) 2.

¹⁰ Vgl Koch/Siller in Lang et al (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie, Die Wegzugsbesteuerung (2017) 49 (72); Mechtler, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung? RdW 10/2016, 859 (867).

¹¹ Vgl KSW, Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), (2018) 2.

¹² Vgl Erl RV 190 BlgNR 26. GP 7. Die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“ wird zudem auch in § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG und § 102 Abs 1 Z 3 EStG, jeweils idF JStG 2018, gestrichen.

¹³ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 7.

1.2. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Vermögensausstattung an die Innovationsstiftung für Bildung

Die Bestimmungen in §§ 4a, 4b und 4c EStG stellen in Bezug auf den absetzbaren Höchstbetrag auf „10 % des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages“ ab. Diese Bestimmungen führen bei einer Kombination von derartigen Zuwendungen zu Anwendungsproblemen, weil dann zwischen den verschiedenen Kategorien wechselseitige Abhängigkeiten bestehen: So wird bspw der Betragsdeckel für Spenden gemäß § 4a Abs 1 EStG durch die Höhe von gewinnmindernden Stiftungszuwendungen gemäß § 4b EStG beeinflusst. Das gilt umgekehrt auch für den Betragsdeckel für Stiftungszuwendungen, der durch die Höhe von gewinnmindernden Spenden beeinflusst wird. Die Ermittlung des jeweils zutreffenden Höchstbetrags wird damit zu einem mathematischen Problem. Im Zuge des JStG 2018 werden die Bestimmungen in §§ 4a Abs 1, 4b Abs 1 Z 5 lit b und 4c Abs 1 Z 2 EStG idF JStG 2018 dahin gehend angepasst, als für die Ermittlung des Höchstbetrags bei jeder Kategorie die Zuwendungen der jeweils anderen Kategorien auszublenden sind.¹⁴ Die Ermittlung des Höchstbetrags erfolgt damit vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß §§ 4a, 4b und 4c EStG.¹⁵ Gemäß § 124b Z 328 und Z 329 EStG idF JStG 2018 treten § 4a Abs 1 EStG und § 4b EStG, jeweils idF JStG 2018, mit 1. 1. 2016 und § 4c EStG idF JStG 2018 tritt mit 1. 1. 2017 rückwirkend in Kraft.¹⁶

1.3. Verlängerung der Beibehaltung der Zuschreibungsrücklage

Die Möglichkeit zur Beibehaltung der Zuschreibungsrücklage für aufgelöste Einzelwertberichtigungen bei bestimmten Kreditinstituten wird gemäß § 124b Z 270 lit c EStG idF JStG 2018 bis zur Veranlagung 2019 verlängert. Die Zuschreibungsrücklage ist ab der Veranlagung 2020 jährlich um ein Fünftel steuerwirksam aufzulösen.

2. Immobilien – Einschränkung des Verlustausgleichs bei privaten Grundstücksveräußerungen

Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser gemäß § 30 Abs 7 Satz 1 EStG auf 60 % zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr des Verlustentstehens und die folgenden 14 Jahre zu verteilen und aus-

¹⁴ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 6.

¹⁵ Soweit eine Zuwendung gemäß § 4a, § 4b oder § 4c EStG nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist, ist sie gemäß § 18 Abs 8 Z 3 lit b EStG idF JStG 2018 in den dortigen Grenzen als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

¹⁶ Vgl § 124b Z 328 und 329 EStG idF JStG 2018. Dies stellt hinsichtlich bereits rechtskräftig veranlagter Jahre eine lex specialis zu § 295a BAO dar – vgl dazu Ritz, BAO⁶ (2017) § 295a Rz 24; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ (Stand 1. 1. 2017) § 295a Anm 16.

schließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. § 30 Abs 7 Satz 1 EStG idF JStG 2018 präzisiert nun Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellt auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung „gemäß § 28 Abs 1 Z 1 und 4 [EStG]“ ab. Hintergrund der Novellierung ist das Erkenntnis des VfGH vom 30. 11. 2017, G 183/2017, in dem die Einschränkung des Verlustausgleichs nach § 30 Abs 7 EStG auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als verfassungskonform bestätigt wurde. Der VfGH hält fest, dass bei § 30 Abs 7 EStG davon auszugehen ist, dass der systematische Zusammenhang von § 30 Abs 7 EStG mit der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen eine Auslegung nahelegt, die den Verlustausgleich auf Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 28 Abs 1 Z 1 EStG einschränkt. Dies gilt dem VfGH zufolge selbst dann, wenn den Einkünften gemäß § 28 EStG nicht nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zuzurechnen sind. Ebenfalls wird mit dem JStG 2018 normiert, dass auch Einkünfte iSd § 28 Abs 1 Z 4 EStG erfasst sind.

Wie bisher kann der Steuerpflichtige in der Steuererklärung beantragen, dass anstatt der Verteilung des Verlusts gemäß § 30 Abs 7 Satz 1 EStG der gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen wird. Der Ausgleich ist aber nur mehr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit diese unter § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG fallen, möglich. Für die konkrete Ermittlung der Reihenfolge des Verlustausgleichs ist den Erläuterungen zur Regierungsvorlage¹⁷ zufolge nach der üblichen Ermittlungstechnik, dh horizontal und anschließend vertikal, vorzugehen. Dies wird in Form von zwei Beispielen erläutert:



In Beispiel 1 erzielt A im Jahr X1 einen iSd § 30 Abs 7 EStG auf 60 % gekürzten Verlust aus der Veräußerung des Grundstücks Z iHv -100. Im selben Jahr erzielt A negative Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks X iHv -50 und positive Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks Y iHv 75. Weiters erzielt A Einkünfte aus Patentrechten iHv 10. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Verlustausgleichs sind zuerst die positiven Einkünfte mit den negativen Einkünften einer Einkunftsart zu verrechnen (horizontaler Verlustausgleich); dh der Verlust von -50 aus dem Grundstück X ist mit dem Ertrag iHv 75 von Grundstück Y und dem Ertrag aus Patentrechten zu verrechnen. Die sich daraus ergebenden Einkünfte iHv 35 sind dann mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen (vertikaler Verlustausgleich). Aufgrund der Einschränkung in § 30 Abs 7 EStG können für die Verlustverrechnung mit Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken nur jene mit Grundstücken in Zusammenhang stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung herangezogen werden. Der Verlust aus der Veräußerung von Grundstück Z iHv -100 kann nur mit den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der anderen Grundstücke verrechnet werden; somit nur mit 25. Die Einkünfte von Patentrechten iHv 10 bleiben außer Acht.

In Beispiel 2 erzielt A im Jahr X1 einen Verlust aus der Veräußerung von Grundstück Z iHv -100. Im selben Jahr erzielt A positive Einkünfte aus der Vermietung von Grundstück X iHv 5 und negative Einkünfte iZm mit Werknutzungsrechten iHv -10. Wenn sich im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs innerhalb der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung insgesamt ein Verlust (hier iHv -5) ergibt, verbleiben für einen vertikalen Verlustausgleich mit Verlusten aus Grundstücksveräußerungen keine zu verrechnenden positiven Einkünfte. Eine (nochmalige Berücksichtigung durch) isolierte Betrachtung der bloß mit Grundstücken in Zusammenhang stehenden Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte (hier iHv 5) hat nicht zu erfolgen.

Der Gesetzeswortlaut „ist (...) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs 1 Z 1 und Z 4 auszugleichen“ in § 30 Abs 7 EStG idF JStG 2018 könnte allerdings auch dahin gehend interpretiert werden, dass Verluste aus der Veräußerung von privaten Grundstücken jedenfalls mit positiven Einkünften iSd § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG verrechnet werden können, und zwar unabhängig davon, ob daneben noch (negative) Einkünfte gemäß § 28 Abs 1 Z 2 und 3 EStG vorliegen. Dies würde dazu führen, dass Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen zuerst mit den Einkünften gemäß § 28 Abs 1 Z 1 und 4 EStG (somit vertikal) und erst dann innerhalb der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (und somit horizontal) auszugleichen sind. Dies würde aber von der durch die Rechtsprechung entwickelten Reihenfolge des Verlustausgleichs – innerbetrieblich – horizontal – vertikal abweichen.¹⁸

§ 30 Abs 7 EStG idF JStG 2018 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 anzuwenden.¹⁹

3. Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten

Mit § 107 EStG idF JStG 2018 neu eingeführt wird der Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten. Hintergrund für die Aufnahme dieser neuen Bestimmung ist die schwierige steuerliche Behandlung von diesen Entgelten, weil sich das Entgelt aus mehreren Komponenten, die steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind, zusammensetzt.²⁰ Zu diesem Entgelt zählen insb²¹

- das Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens, das betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellt;

¹⁸ Vgl zutreffend KSW, Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), (2018) 2.

¹⁹ Vgl § 124b Z 332 EStG idF JStG 2018.

²⁰ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 17.

²¹ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 17.

¹⁷ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 8.

ERTRAGSTEUERN

- Entschädigungen für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz, die gemäß § 3 Abs 1 Z 33 EStG steuerfrei sind, wenn der Bodenwertminderung eine Maßnahme im öffentlichen Interesse zugrunde liegt; und
- Entgeltzahlungen für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich. Das Entgelt für Gewinnminderung ist grundsätzlich steuerpflichtig. Bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten erhöht das Entgelt nur dann den pauschalierten Gewinn, wenn es aufgrund der Leitungsverlegung zu einer Verminderung des Einheitswerts gekommen ist. Bei Teilpauschalierung sind 70 % der Betriebseinnahmen von der Betriebsausgabepauschale erfasst, sodass 30 % als steuerpflichtiger Anteil verbleiben. Bei Buchführung oder regulärer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist das Entgelt voll steuerpflichtig.²²

Die Notwendigkeit der differenzierenden steuerlichen Behandlung führt in der Praxis zu erheblichen Problemen, weil die Höhe der steuerfreien Komponente (Bodenwertminderung) von der Art der Bewirtschaftung und der individuellen Lage des betroffenen Grundstücks abhängt.²³ Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann schon bisher bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten eine pauschale Regelung für die Ermittlung des steuerfreien Anteils der Entschädigungssumme vorgenommen werden.²⁴ Da die Zurverfügungstellung von Grund und Boden für Infrastrukturprojekte essentiell für deren Umsetzung und volkswirtschaftlich von besonderem Interesse ist, wird mit § 107 EStG idF JStG 2018 eine Regelung geschaffen, die die in der Praxis aufgetauchten Probleme adressiert.²⁵

§ 107 Abs 1 EStG idF JStG 2018 bestimmt nun, dass Einkünfte gemäß §§ 21, 22, 23, 27, 28 oder 29 Z 3 EStG iZm dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, einer Abzugsteuer unterliegen.²⁶ Diese Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung nach § 107 Abs 11 EStG idF JStG 2018 beantragt wird.

Als Infrastrukturbetreiber gelten bestimmte Unternehmen im Bereich der Versorgung mit Elektrizität, Erdgas, Mineralrohstoffen und Fernwärme. Die Nutzung von Grund und Boden liegt grundsätzlich bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von Infrastrukturbetreibern zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen durchgeführt werden.²⁷ Unternehmen, die Telekommunikationsinfrastruktur wie zB Te-

lefon- und Glasfaserkabel schaffen, gelten aufgrund des vorliegenden Wortlauts uE nicht als Infrastrukturbetreiber iSd § 107 Abs 2 EStG idF JStG 2018.²⁸

Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist gemäß § 107 Abs 4 EStG idF JStG 2018 der bezahlte Betrag vor Berücksichtigung der Abzugsteuer, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang dieser Betrag die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß § 3 Abs 1 Z 33 EStG steuerfreien Wertminderung oder sonstige Zahlungen wie zB Entschädigungen für Ertragsausfälle oder Wirtschafterschwernisse betrifft. Somit zählen zu den Einkünften für das Leitungsrecht ua das Entgelt für die Rechtseinräumung, die steuerfreie Wertminderung und sonstige Zahlungen aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechts, wie Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse (zB Flur- und Folgeschäden) oder ein Optionsentgelt aus der Einräumung einer Option auf Abschluss eines Leitungsvertrags.²⁹ Ebenso stellen Zahlungen für Wegbenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz, soweit sie dem von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafters zufließt, Einkünfte für das Leitungsrecht dar. Damit sind alle aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechts anfallenden Zahlungen umfasst,³⁰ mit Ausnahme von Zahlungen an Dritte. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

Dritte, die Zahlungen erhalten, für die die Leitungserrichtung zwar ursächlich ist, die aber von der Rechtseinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind, sind von § 107 EStG idF JStG 2018 nicht erfasst. Dabei handelt es sich bspw um Zahlungen an Dritte, von der Leitung nicht betroffene Grundstückseigentümer, die einen Lagerplatz für die Errichtung einer Leitung zur Verfügung stellen oder die Zahlungen aus einem Ersatzauforstungsbereinkommen erhalten.³¹

Die Abzugsteuer beträgt 10 %^{32, 33} und ist bei jeder Auszahlung einbehalten. Bei Teilzahlungen ist daher die Abzugsteuer pro Teilzahlung einzubehalten.³⁴ Spätestens am 15. Februar des Folgejah-

²² Vgl Atzmüller, JStG 2018: Neuregelung der Besteuerung von Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten, RdW 5/2018, 314 (314 f).

²³ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 17.

²⁴ Vgl EStR Rz 5174.

²⁵ Vgl auch Baumgartner, RdW 5/2018, 310 (311).

²⁶ Die Abzugsteuer gemäß § 107 EStG idF JStG 2018 gilt auch für Körperschaften iSd § 1 Abs 2 und 3 Z 1 KStG.

²⁷ Vgl § 107 Abs 2 und 3 EStG idF JStG 2018.

²⁸ Vgl KSW, Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), (2018) 3; Kirchmayr-Schliesselberger, Universität Wien, Begutachtungsverfahren Jahressteuergesetz 2018 (2018) 4; https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/SNME/SNME_00983/imfname_694447.pdf (Stand 18. 6. 2018); aA Schlager: Die Einführung einer Abzugsteuer betrifft – in der Rolle des Abzugsverpflichteten – primär Telekommunikationsunternehmen; vgl Schlager, RWZ 4/2018, 111 (113).

²⁹ Entgelte aus der Einräumung einer Option auf Abschluss eines Leitungsvertrags fallen im außerbetrieblichen Bereich idR unter § 29 Z 3 EStG. Anders als im Begutachtungsentwurf zum JStG 2018 verweist § 107 EStG idF JStG 2018 auf § 29 Z 3 EStG, womit diese Einkünfte im außerbetrieblichen Bereich nun gleich wie im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten von der Abzugsteuer erfasst sind. Vgl dazu Kirchmayr-Schliesselberger, Universität Wien, Begutachtungsverfahren Jahressteuergesetz 2018 (2018) 4.

³⁰ In den Gesetzesmaterialien findet sich eine demonstrative Auflistung von Zahlungen, die Einkünfte für das Leitungsrecht darstellen; siehe ErlRV 190 BlgNR 26. GP 18.

³¹ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 18.

³² Bei Körperschaften beträgt die Abzugsteuer 8,25 %; vgl § 24 Abs 7 Z 1 KStG idF JStG 2018.

³³ Vgl zum Steuersatz von 10 % Kirchmayr-Schliesselberger, Universität Wien, Begutachtungsverfahren Jahressteuergesetz 2018 (2018) 3 f.

³⁴ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 18.

res hat der Abzugsverpflichtete die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge in einem Gesamtbetrag an sein Betriebsamt abzuführen und elektronisch eine Anmeldung zu übermitteln. Der Abzugsverpflichtete haftet gemäß § 107 Abs 6 EStG idF JStG 2018 für die Entrichtung der Abzugsteuer.³⁵ Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung gemäß § 107 Abs 6 EStG idF JStG 2018 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.³⁶

Mit der Entrichtung der Abzugsteuer durch den Abzugsverpflichteten gilt die Einkommensteuer gemäß § 107 Abs 9 EStG idF JStG 2018 grundsätzlich als abgegolten.³⁷ Dies gilt bei Teilzahlungen auch in Bezug auf die in Raten enthaltenen Zinsen, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG zählen. Die Abzugsteuer hat keine progressionserhöhende Auswirkung auf das übrige Einkommen.³⁸ Anstelle der pauschalen Abzugsteuer kann der Steuerpflichtige die Regelbesteuerung beantragen (Regelbesteuerungsoption). Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese gemäß § 107 Abs 11 Satz 2 EStG idF JStG 2018 mit 33 % der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage anzusetzen.³⁹ Im Ergebnis bestehen für den Steuerpflichtigen drei Besteuerungsformen:

- Die Besteuerung hat grundsätzlich in Form einer Abzugsteuer zu erfolgen, wobei die Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten keine progressionserhöhende Auswirkung auf das übrige Einkommen hat.
- Der Steuerpflichtige kann die Veranlagung seiner Einkünfte iSd § 107 EStG idF JStG 2018 zum allgemeinen Steuertarif beantragen. Damit bleibt gewährleistet, dass die Einkünfte nach dem Einkommensteuertarif und nach den auf Basis eines Gutachtens dargelegten tatsächlichen Verhältnissen besteuert werden.⁴⁰
- Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, besteht die dritte Besteuerungsform in der Veranlagung der Einkünfte iSd § 107 EStG idF JStG 2018 zum allgemeinen Steuertarif, wobei die Einkünfte mit 33 % der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage (§ 107 Abs 4 EStG idF JStG 2018)

anzusetzen sind. Da sich der Abzugsteuersatz auf den Gesamtbetrag bezieht, von dem die steuerfreie Komponente (insb die Wertminderung) herauszuschälen ist, führt ein (durchschnittlicher) Steuersatz von 30 % bei einer Bemessungsgrundlage von 33 % zu einem Steuersatz von 10 % vom Gesamtbetrag.⁴¹

§ 107 EStG idF JStG 2018 tritt mit 1. 1. 2019 in Kraft und ist auf Zahlungen, die ab dem 1. 1. 2019 erfolgen, sowie auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl I Nr XX/2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus dieser Einräumung von Leitungsrechten, anzuwenden.⁴²

4. Lohnsteuer

4.1. Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften

Gemäß § 41 Abs 1 Z 12 EStG idF JStG 2018 ist der Steuerpflichtige ua dann zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und ein Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs 3a EStG idF JStG 2018 berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen oder wenn sich ergibt, dass ein nicht zustehender Betrag berücksichtigt wurde. Durch diese Bestimmung wird die Möglichkeit einer Korrektur im Wege einer (Pflicht-)Veranlagung geschaffen, wenn die Berücksichtigung des Familienbonus Plus im Zuge der Lohnverrechnung zu einem unrichtigen Ergebnis führt.⁴³ Dies ist bisher schon zB beim Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag der Fall.⁴⁴

In § 41 Abs 2 Z 2 EStG idF JStG 2018 wird die Möglichkeit eines Verzichts für die antragslose Veranlagung durch das Finanzamt von Amts wegen geschaffen. Wird nach einer erfolgten antragslosen Veranlagung innerhalb der Frist iSd § 41 Abs 2 Z 1 EStG eine Abgabenerklärung abgegeben, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den gemäß § 41 Abs 2 Z 2 lit a oder b EStG ergangenen Bescheid aufzuheben. Die ersatzlose Aufhebung des antragslos ergangenen Bescheids kann der Steuerpflichtige allerdings nicht erwirken, weil der Bescheid nicht rechtswidrig ist, wenn er den gesetzlich normierten Voraussetzungen entspricht. Eine Beschwerde müsste abgewiesen werden. Die Abgabe einer Leer-Erklärung kann den Bescheid ebenfalls nicht eliminieren, weil über die Erklärung abzusprechen ist und dies wieder zum selben Ergebnis führt wie der Bescheid aus der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung.⁴⁵

4.2. Sonstige Bezüge iSd § 67 EStG

Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlung geleistet werden,

³⁵ Abweichend von dieser Haftungsbestimmung in § 107 Abs 6 EStG idF JStG 2018 haftet bei Körperschaften der Schuldner der Einkünfte für die Entrichtung der Abzugsteuer nicht, wenn der Abzug auf Grundlage der Angaben des Einkünfteempfängers unterblieben ist und diese Angaben nicht offensichtlich unrichtig sind; vgl § 24 Abs 7 Z 2 KStG idF JStG 2018, *Atzmüller*, RdW 5/2018, 314 (316).

³⁶ Vgl § 107 Abs 10 EStG idF JStG 2018.

³⁷ Die Abgeltungswirkung entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die sich aus dem Erkenntnis des VfGH vom 30. 11. 2017, G 183/2017, ableiten lassen, weil die erfassten Einkünften idR einmalig anfallen und kein laufendes Erwerbseinkommen darstellen. Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 19.

³⁸ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 19.

³⁹ Vgl *Atzmüller*, RdW 5/2018, 314 (316).

⁴⁰ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 19.

⁴¹ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 19.

⁴² Vgl § 124b Z 335 EStG idF JStG 2018.

⁴³ Für die Übergangsbestimmungen siehe § 124b Z 335 EStG idF JStG 2018.

⁴⁴ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 15.

⁴⁵ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 16.

ERTRAGSTEUERN

wird gemäß § 67 Abs 4 Satz 1 EStG so berechnet, dass die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrags angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6 % niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6 %. Diese Bestimmungen sind bisher gemäß § 67 Abs 4 Satz 3 EStG idF vor dem JStG 2018 auch anzuwenden

- auf die Ablösung von Pensionen des unmittelbar Anspruchsberechtigten aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder aufgrund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen, sowie
- auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder aufgrund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen.

§ 67 Abs 4 Satz 3 EStG wird mit dem Jahressteuergesetz 2018 novelliert. Gemäß § 67 Abs 4 Satz 3 EStG idF JStG 2018 sind die Bestimmungen des § 67 Abs 4 Satz 1 und 2 EStG nunmehr anzuwenden

- auf die Ablösung von Witwer- oder Witwenpensionen aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf die Ablösung von Witwer- oder Witwenpensionen aufgrund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen, sowie
- auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen an Hinterbliebene im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder vergleichbare Abfindungen an Hinterbliebene aufgrund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen.⁴⁶

5. Kinder: Familienbonus Plus und Kindermehrbetrag

Die sachliche Steuerpflicht nach § 2 Abs 2 EStG knüpft an den Begriff „Einkommen“ an.⁴⁷ Gemäß § 2 Abs 2 EStG idF vor dem JStG 2018 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a EStG. Mit dem JStG 2018 wird § 106a EStG, der den Kinderfreibetrag regelt, gestrichen. Vom Gesamtbetrag der Einkünfte kann deshalb nur mehr der Freibetrag nach § 105 EStG abgezogen werden.

In § 33 Abs 2 EStG idF JStG 2018 wird die Reihenfolge der Absetzbeträge, die von der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG abzuziehen sind, geregelt. Der Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs 3a EStG idF JStG 2018 ist als erster Absetzbetrag von der aufgrund des Einkommensteuertarifs errechneten Steuer abzuziehen. Er kann maximal bis zum Betrag der tarifmäßigen Steuer in Ansatz gebracht werden. Durch andere Absetzbeträge wie zB dem Verkehrsabsetzbetrag oder Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag kann es zu einer Einkommensteuer unter null und somit zu einer Rückerstattung der Sozialversicherung oder einer Erstattung des Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrags gemäß § 33 Abs 8 EStG kommen.⁴⁸

Der Familienbonus Plus in § 33 Abs 3a idF JStG 2018 steht für ein Kind, für das Familienbeihilfe nach dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967 gewährt wird und das sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den EWR oder der Schweiz aufhält, auf Antrag zu. Beginnt oder endet der Bezug von Familienbeihilfe während des Kalenderjahres, besteht daher Anspruch auf den Familienbonus Plus für die Monate, für welche Familienbeihilfe bezogen wird.⁴⁹ Gemäß § 33 Abs 3a Z 1 EStG idF JStG 2018 beträgt der Familienbonus Plus bis zum Ablauf des Monats, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, für jeden Kalendermonat 125 € (1.500 €/Jahr) und nach Ablauf des Monats, in dem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet, für jeden Kalendermonat 41,68 € (500,16 €/Jahr). Abweichend davon ist die Höhe des Familienbonus Plus sowie der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs 4 EStG für Kinder, die sich ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den EWR oder der Schweiz aufhalten, gemäß der Bestimmungen in § 33 Abs 3a Z 2 EStG idF JStG 2018 beschränkt.⁵⁰ Die Höhe des Familienbonus Plus und der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs 4 EStG idF JStG 2018 ist dann auf Basis des vom Statistischen Amt der EU veröffentlichten vergleichenden Preisniveaus für jeden einzelnen Mitgliedstaat der EU, jede Vertragspartei des EWR und die Schweiz im Verhältnis zu Österreich zu bestimmen. Für sich ständig außerhalb der EU, des EWR oder der Schweiz aufhaltende Kinder steht der Familienbonus Plus nicht zu.⁵¹ Für diese Kinder erfolgt eine Entlastung entsprechend dem Erkenntnis des VfGH vom 20. 6. 2009, G 13/09, durch Berücksichtigung des halben Unterhalts als außergewöhnliche Belastung.⁵² Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist der Familienbonus Plus gemäß § 70 Abs 2 Z 1 EStG idF JStG 2018 nicht zu berücksichtigen.⁵³

⁴⁶ Siehe dazu auch das Erkenntnis des VfGH vom 26. 4. 2017, Ro 2015/13/0020.

⁴⁷ Vgl. *Laudacher in Kanduth-Kristen et al (Hrsg), Jakom EStG* ¹¹ (2018) § 2 Rz 1.

⁴⁸ Vgl. ErlRV 190 BlgNR 26. GP 8. In diesen Gesetzesmaterialien zur Regierungsvorlage finden sich außerdem zwei erläuternde Rechenbeispiele.

⁴⁹ Vgl. ErlRV 190 BlgNR 26. GP 9.

⁵⁰ Zu unionsrechtlichen Bedenken siehe zB *Bräumann, Der Ministerialentwurf zum „Familienbonus Plus“*, SWK 10/2018, 470 (476 ff); *Lang/Langer, Unionsrechtliche Überlegungen zur länderweisen Indexierung des „Familienbonus Plus“*, SWK 15/2018, 667 (670 ff); *Hirsch, Der Ministerialentwurf zum Familienbonus Plus*, taxlex 5/2018, 140.

⁵¹ Vgl. ErlRV 190 BlgNR 26. GP 9.

⁵² Vgl. ErlRV 190 BlgNR 26. GP 9; LStR 2002, Rz 866.

⁵³ Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist eine Option nach § 1 Abs 4 EStG und damit eine Beantragung des Familienbonus Plus im Wege der Veranlagung möglich. Vgl. ErlRV 190 BlgNR 26. GP 16.

Im Gegenzug zur Einführung des Familienbonus Plus entfallen mit dem Jahressteuergesetz 2018 der Kinderfreibetrag iSd § 106a EStG idF vor dem JStG 2018 und die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten gemäß § 33 Abs 9 EStG idF vor dem JStG 2018 als außergewöhnliche Belastung.⁵⁴

§ 33 Abs 7 EStG idF JStG 2018 regelt den sogenannten „Kinder-mehrbetrag“. Ergibt sich nach § 33 Abs 1 EStG eine Einkommensteuer unter 250 € und steht der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zu, ist gemäß § 33 Abs 7 EStG idF JStG 2018 bei Vorhandensein eines Kindes (§ 106 Abs 1 EStG) die Differenz zwischen 250 € und der Steuer nach § 33 Abs 1 EStG als Kindermehrbetrag zu erstatten. Ein Kindermehrbetrag steht nicht zu, wenn für mindestens 330 Tage im Kalenderjahr steuerfreie Leistungen gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a oder lit c EStG oder Leistungen aus der Grundversorgung oder Mindestsicherung bezogen wurden. Der Kindermehrbetrag erhöht sich für jedes weitere Kind (§ 106 Abs 1 EStG) um den Betrag von 250 € oder den an seine Stelle tretenden Betrag.

§ 2 Abs 2, § 33 Abs 2, Abs 3a, Abs 4 und Abs 7 EStG und § 70 Abs 2 Z 1 EStG, jeweils idF JStG 2018, treten mit 1. 1. 2019 in Kraft. Sie sind erstmalig anzuwenden, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2019, und wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, dies erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2018 enden.⁵⁵

6. Sonstige Änderungen im EStG

6.1. Befreiung vom KESt-Abzug für bestimmte Kapitaleinkünfte

Mit dem AbgÄG 2016 wurden in § 5 Z 4 KStG und § 21 Abs 2 Z 3 TSt 7 KStG Befreiungsbestimmungen für Sicherungseinrichtungen iSd ESAEG und Entschädigungseinrichtungen iSd WAG 2018 eingeführt. Das Jahressteuergesetz 2018 führt nun eine entsprechende KESt-Befreiung in § 94 Z 6 EStG ein. Gemäß § 94 Z 6 lit c TSt 6 EStG idF JStG 2018 hat der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs 2 EStG) bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG sowie für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 EStG und Einkünften aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG, die einem Einlagensicherungsfonds iSd § 18 des ESAEG oder dem Beitragsvermögen gemäß § 74 WAG 2018 nachweislich zuzurechnen sind, keine Kapitalertragsteuer abzuführen.

Gemäß § 27 Abs 5 Z 4 EStG gelten Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, die der Verleiher eines Wertpapiers vom Entleiher oder der Pensionsgeber vom Pensionsnehmer erhält, als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital. Fließen diese einer nicht unter § 5 Z 6 KStG oder nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Pri-

vatstiftung zu, ist die KESt-Befreiung gemäß § 94 Abs 12 EStG idF JStG 2018 hingegen nicht mehr anwendbar.

6.2. Änderungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bei beschränkter Steuerpflicht

Gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn es sich dabei um inländische Zinsen gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG oder inländische Stückzinsen gemäß § 27 Abs 6 Z 5 EStG (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren) handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war. Inländische (Stück)Zinsen liegen vor, wenn der Schuldner der Zinsen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist oder das Wertpapier von einem inländischen Emittenten begeben worden ist. Werden solche inländischen (Stück)Zinsen, die in Ausschüttungen gemäß § 186 Abs 1 InvFG oder in ausschüttungsgleichen Erträgen gemäß § 186 Abs 2 Z 1 InvFG enthalten sind sowie die sich daraus ergebende Kapitalertragsteuer nicht in tatsächlicher Höhe der Meldestelle gemäß § 186 Abs 2 Z 2 InvFG gemeldet, ist Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Gesamtbetrag der gemeldeten Zinsen einzubehalten. Durch das Jahressteuergesetz 2018 wird die Bestimmung in § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG dahin gehend erweitert, als die pauschale Ermittlung der inländischen (Stück)Zinsen auch dann zur Anwendung kommt, wenn diese unter das Besteuerungsregime des Immobilieninvestmentfondsgesetzes (ImmoInvFG) fallen. Weiters wird durch das Jahressteuergesetz 2018 der Anwendungsbereich für die Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs 1 Z 5 letzter Satz TSt 3 EStG erweitert. Bisher sind gemäß § 98 Abs 1 Z 5 letzter Satz TSt 3 EStG idF vor dem JStG 2018 von der beschränkten Steuerpflicht nur jene (Stück)Zinsen befreit, die in Ausschüttungen gemäß § 186 Abs 1 InvFG oder in ausschüttungsgleichen Erträgen gemäß § 186 Abs 2 Z 1 InvFG enthalten sind, sofern das den §§ 186 oder 188 InvFG unterliegende Gebilde direkt oder indirekt höchstens 15 % seines Vermögens in Wirtschaftsgüter angelegt hat, deren Erträge inländische Zinsen sind. Diese „de minimis-Grenze“ gelangt nun auch für die dem Besteuerungsregime des Immobilien-Investmentfondsgesetz unterliegende Gebilde zur Anwendung.⁵⁶

7. Änderungen im UmgrStG

Im UmgrStG wurde neben den redaktionellen Anpassungen an die Änderungen zur Wegzugsbesteuerung (siehe dazu oben Kapitel 2.1.) und der Änderung der Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG infolge der Neuregelung des Missbrauchsverdachts der internationalen Schachtelbeteiligung⁵⁷ insb die Bestimmung des § 16 Abs 5 UmgrStG um eine legislative Regelung zur Begründung des Baurechts im Zuge einer Einbringung erweitert. Erfor-

⁵⁴ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 14.

⁵⁵ Vgl § 124b Z 335 EStG idF JStG 2018.

⁵⁶ Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 17.

⁵⁷ Vgl dazu *Marchgraber/Zöchling* in diesem Heft.

ERTRAGSTEUERN

derlich wurde diese Regelung infolge des VwGH-Erkenntnisses vom 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034. In diesem Erkenntnis sprach der VwGH aus, dass mangels Vorliegens eines Baurechts am Einbringungsstichtag bzw. spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags ein Baurecht nicht Gegenstand der Einbringung gewesen sein kann, sodass es schon deshalb ausgeschlossen ist, dass ein Gebäude, das auf einem im Einzelunternehmen verbliebenen Grundstück errichtet wurde, im Zuge einer Einbringung nach Art III UmgrStG auf eine GmbH übergeht. Diese Entscheidung des VwGH wurde in der Literatur durchaus kritisch diskutiert⁵⁸ und führte vor allem zu Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der weiteren Anwendbarkeit der bisher die Begründung des Baurechts im Rahmen von Umgründungen abdeckenden Rz 694a der UmgrStR 2002. Im Februar 2018 wurde seitens des BMF ein von der KSW erarbeiteter Vorschlag zur Ergänzung der Rz 694a zur Begründung des Baurechts als im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH bestätigt und dient seit damals als Grundlage zur Begründung eines Baurechts. Der Lösungsansatz des Vorschlags der KSW auf Basis und unter Berücksichtigung der VwGH-Rechtsprechung vom 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034, sieht vor, dass der Baurechtsvertrag auflösend bedingt mit der Nichteintragung des Baurechts im Grundbuch innerhalb der neunmonatigen Rückwirkungsfrist des § 13 UmgrStG abgeschlossen wird und vice versa der Einbringungsvertrag aufschiebend bedingt mit der Eintragung des Baurechts im Grundbuch innerhalb der neunmonatigen Rückwirkungsfrist.⁵⁹ Die Begründung eines bis zum Einbringungsstichtag noch nicht existenten Baurechts ist daher, um rechtlich wirksam zu sein, nur durch Abschluss von (auflösend bzw. aufschiebend) bedingten Verträgen möglich, die vor allem unter der Unsicherheit der zeitlich rechtzeitigen Eintragung des Baurechts im Grundbuch vor Ablauf der neunmonatigen Rückwirkungsfrist leiden. Insb. setzen diese „doppelt“ bedingten Vereinbarungen daher eine zeitlich lange Vorausplanung voraus, will man eine annähernde Sicherheit über die Durchführbarkeit derselben haben. Bereits im KSW-Vorschlag wurde aber auch angeregt, die Thematik der (rückwirkenden) Begründung des Baurechts durch Umgründung gesetzlich zu regeln. Mit dem JStG 2018 wird nunmehr diese Thematik legislativ geregelt. Dabei hat der Begutachtungsentwurf einen neuen Schlussteil in § 16 Abs 5 UmgrStG vorgesehen,⁶⁰ wonach bei einem bebauten Grundstück Grund und Boden entsprechend § 16 Abs 5 Z 3 und Z 4 UmgrStG zurückbehalten werden kann und nur das Gebäude als im Rahmen der Einbringung auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird, wenn die Eintragung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum erfolgt und Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen. Mit dieser Rege-

lung wäre es inhaltlich letztlich zur Übernahme der zuvor angesprochenen „doppelt“ bedingten Umgründungsverträge gekommen, wodurch die Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Wirksamkeit der Einbringung in Abhängigkeit von der Rechtzeitigkeit der Eintragung des Baurechts im Grundbuch juristisch perpetuiert worden wäre. Eingedenk der an dieser Rechtsunsicherheit für die Einbringung geübten Kritik am Ministerialentwurf⁶¹ hat das JStG 2018 von der Eintragung des Baurechts im Grundbuch vor Ablauf der neunmonatigen Rückwirkungsfrist Abstand genommen und sieht nunmehr vor, dass die Übertragung des Gebäudes als im Zuge der Einbringung verwirklicht gilt, „wenn Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen und das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum gestellt wird.“ Das Baurecht muss in weiterer Folge auch tatsächlich eingetragen werden. Damit wird erreicht, dass im neunmonatigen Rückwirkungszeitraum lediglich das Gesuch (die „Anmeldung“) der Begründung des Baurechts zugunsten der übernehmenden Körperschaft beim Grundbuch aufgrund des Baurechtsvertrags erfolgen muss. Der konkrete Zeitpunkt der Eintragung desselben im Grundbuch (vor oder nach Ablauf der neunmonatigen Rückwirkungsfrist) ist für die Wirksamkeit der Umgründung als solche nicht mehr entscheidend. Die Neuregelung des § 16 Abs 5 UmgrStG idF JStG 2018 fordert, dass Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag *aufeinander Bezug nehmen*. Dieses *aufeinander Bezug nehmen* wird so zu verstehen sein, dass im Baurechtsvertrag als Grundlage für die Begründung desselben auf die Einbringung und damit auf den Einbringungsvertrag verwiesen werden muss und umgekehrt im Einbringungsvertrag die Begründung des Baurechts entsprechend der Bestimmung des § 16 Abs 5 UmgrStG vereinbart sein muss. Eine zeitliche Reihenfolge des Abschlusses der Verträge besteht nicht, ebenso wenig das Erfordernis, dass die Verträge am gleichen Tag abgeschlossen werden müssen.⁶² Eine „doppelte“ auflösende bzw. aufschiebende Bedingung, wie dies noch in der Literatur⁶³ und seitens der KSW im Februar 2018 auf Basis des Erkenntnisses des VwGH vom 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034, vorgesehen und gefordert wurde, ist mit diesem *aufeinander Bezug nehmen* uE allerdings nicht verbunden. Mit dem Satzteil, dass die Übertragung des Gebäudes als im Zuge der Einbringung verwirklicht gilt, wird jedenfalls ertragsteuerlich ein steuerneutraler Übergang des Gebäudes gewährleistet, auch hinsichtlich der verkehrssteuerlichen Folgen (Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer) sollte diese For-

⁵⁸ Vgl. Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Knesl, VwGH zur Übertragung eines Gebäudes mittels Baurechts, SWK 29/2017, 1236; Beiser, Einbringung von Gebäuden ohne Grund und Boden, SWK 29/2017, 1242; Wiesner, Voraussetzung für die Einbringung des Betriebsgebäudes ohne Grund und Boden nach Art III UmgrStG, RWZ 9/2017, 284.

⁵⁹ Vgl. in diese Richtung auch Brauner, Einbringungen von Gebäuden ohne Grund und Boden, Der Wirtschaftstreuhänder, WVT 1/2018, 28 (28 f).

⁶⁰ Vgl. ME JStG 2018, 36/ME 26. GP 8.

⁶¹ Vgl. zB KSW, Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018), (2018) 13 f.

⁶² Vgl. ErlRV 190 BlgNR 26. GP 30, die im Beispiel den Abschluss des Baurechtsvertrags und den darin enthaltenen Verweis auf den Einbringungsvertrag auf den 5. 3. X2 datieren, den Abschluss des Einbringungsvertrags hingegen mit 27. 8. X2. Hier stellt sich allerdings die Frage, welche Rechtsfolge der fehlende spätere Abschluss des Einbringungsvertrags hat. Würde der Baurechtsvertrag unbedingt abgeschlossen, käme es zur Begründung eines Baurechts nach allgemeinem Ertragsteuerrecht; würde er aufschiebend bedingt mit dem Abschluss des Einbringungsvertrags abgeschlossen, würde seine Wirkung erst mit tatsächlichem Abschluss des Einbringungsvertrags eintreten.

⁶³ Vgl. Brauner, WVT 1/2018, 28 (29).

Am 14. 8. 2018 wurde das Jahressteuergesetz 2018 im BGBl veröffentlicht. Zum Auftakt der Jahressteuergesetzgebung freuen wir uns, Ihnen mit diesem ÖStZ-Spezial einen kompakten und gleichzeitig tiefergehenden Einstieg in die aus Sicht der Berater und Praktiker dominierenden Themen präsentieren zu können. Geboten wird ein Gesamtüberblick über die zentralen Neuerungen durch das JStG 2018 in EStG, UmgrStG, KStG, UStG, GrEStG und BAO.

Schwerpunkte bilden die Analysen der Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung für ausländische beherrschte Körperschaften im § 10a KStG, der Nachjustierung iZm den Grunderwerbsteuertatbeständen der Anteilsübertragung und -vereinigung im § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG, der neugefassten Anti-Missbrauchsbestimmung im § 22 BAO sowie der Einführung einer begleitenden Kontrolle als Alternative zur Außenprüfung.

Komplettiert wird diese Sonderausgabe zum JStG 2018 durch einen Gesetzesauszug zum sofortigen Nachlesen und Nachschlagen der neuen Vorschriften samt Besonderen Erläuterungen.

Zusammengestellt ist das vorliegende ÖStZ-Spezial aus folgenden Beiträgen von Autoren aus Wissenschaft, Praxis und Finanzverwaltung:

Klaus Hirschler/Elisabeth Höltzschl:

- » Ausgewählte Änderungen im EStG und UmgrStG

Christoph Marchgraber/Hans Zöchling:

- » § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten

Stefan Melhardt:

- » Umsatzsteuerliche Änderungen

Philipp Loser/Christoph Urtz:

- » Steuerfreiheit für doppelstöckige Anteilsübertragungen und -vereinigungen

Karl Stückler:

- » Anteilsvereinigung: Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft

Michael Lang:

- » Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO

Philipp Loser/Christoph Urtz:

- » Die „Begleitende Kontrolle“ als Fortsetzung des „Horizontal Monitoring“ – eine neue Form der Außenprüfung

Artun Akar:

- » Sonstige wichtige Änderungen in der BAO

ISBN 978-3-7007-7460-0

