



Klienten-Info 03/19

Inhaltsverzeichnis

- BMF-Informationen zu steuerlichen Konsequenzen eines „ungeregelten Brexits“
- Zinsschrankenregelung für Körperschaften auch in Österreich?
- Kurz-Info: Zusätzliche Anforderungen an beschränkt Steuerpflichtige bei der Rückerstattung von Quellensteuern
- Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe – Schlussanträge des Generalanwalts liegen vor
- Später Entschluss zum gewerblichen Grundstückshandel reicht laut BFG aus

BMF-Informationen zu steuerlichen Konsequenzen eines „ungeregelten Brexits“

Wie es mit dem Austrittsvorhaben des Vereinigten Königreichs nach der Ablehnung des „Austrittsabkommens“ durch das britische Parlament Mitte Jänner 2019 tatsächlich weitergeht, ist ungewiss. Generell sind folgende **drei Szenarien möglich**.

- **Geregelter Austritt** (deal) – planmäßiger Austritt per Ende März 2019 und Übergangsphase als „normaler“ EU-Mitgliedstaat bis Ende 2020,
- Verlängerung der Verhandlungsphase und **Rücknahme des Austrittsgesuchs** (basierend auf der EuGH-Rechtsprechung),
- **Ungeregelter Brexit** (no deal, harter Brexit).

Für den Fall eines **ungeregelten Brexits** wird das Vereinigte Königreich ohne Übergangsphase plangemäß **per Ende März 2019** aus der EU austreten und ist dann mit sofortiger Wirkung als **Drittstaat** zu behandeln.

Da es bei einem harten Brexit zu weitreichenden **steuerlichen und zollrechtlichen Konsequenzen** für österreichische und britische Unternehmen kommt, hat das **Bundesministerium für Finanzen** Mitte Jänner 2019 auf seiner Webseite umfangreiche Informationen zu den Themen Ertragsteuern,

Umsatzsteuern (und Zoll) sowie Auswirkungen auf Privatpersonen veröffentlicht (<https://www.bmf.gv.at/top-themen/brexit.html>). Nachfolgend sind wesentliche Punkte dargestellt.

Ertragsteuerliche Konsequenzen

Die Fusionsrichtlinie, die **Mutter-Tochter-Richtlinie** oder auch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sind nach dem Brexit **nicht mehr möglich**; die damit zusammenhängenden Begünstigungen für Unternehmen fallen weg. Allerdings soll das **neue DBA** zwischen Österreich und Großbritannien **kompensierend eine Quellensteuerbefreiung für Dividenden** bei mindestens 10% Beteiligung und **keine Quellensteuer für Lizenzgebühren** vorsehen.

Im **betrieblichen Bereich** führt der Brexit im Rahmen der **Wegzugsbesteuerung** zur **sofortigen Besteuerung** anstelle einer Verteilung der Steuer über mehrere Raten. **Ausgenommen** davon sind den BMF-Informationen folgend jedoch Unternehmen, welche bereits **vor dem Brexit** in das Vereinigte Königreich weggezogen sind und die **Nichtfestsetzung** bzw. später die **Ratenzahlung** der Steuer **beantragt** haben. Der Brexit führt dann weder zur sofortigen Besteuerung noch zur sofortigen Fälligkeit offener Raten.

Wenn **Privatpersonen** nach dem Brexit **in das Vereinigte Königreich ziehen**, so ist der **Wertzuwachs** von Wirtschaftsgütern, an welchen das **Besteuerungsrecht Österreichs** aufgrund des Wegzugs **eingeschränkt** wird, im Sinne einer „Exit-Tax“ **sofort zu besteuern** (Aufschub bzw. Ratenzahlung sind nicht möglich). Vergleichbar dem betrieblichen Bereich stellt die **BMF-Info** klar, dass für **vor dem Brexit** bereits **weggezogene** Privatpersonen, welche damals die Nichtfestsetzung der Steuer beantragt haben, der Brexit nunmehr **zu keiner sofortigen Besteuerung** führt (sondern frühestens bei der tatsächlichen Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts). Ebenso führt der Brexit zu keiner sofortigen Fälligkeit offener Raten, sofern eine Ratenzahlung der Steuer beantragt worden war – die BMF-Info geht hier einer (noch) gegenteiligen Aussage in den Einkommensteuerrichtlinien vor.

Schließlich gelten auch die **Begünstigungen für Kinder** wie z.B. Familienbonus Plus, Kinderabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag, Kindermehrbetrag, Alleinverdiener- und/oder Alleinerzieherabsetzbetrag **nach dem unregelmäßigem Brexit nicht mehr**.

Umsatzsteuerliche Folgen

In Folge des unregelmäßigem Brexits wird das Vereinigte Königreich **sofort zum Drittstaat** (anstelle von Gemeinschaftsgebiet). Sofern alle Voraussetzungen erfüllt sind, treten (**echt steuerfreie**) **Ausfuhrlieferungen** an die Stelle von (echt steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferungen. Bei **Lieferungen aus dem Vereinigten Königreich** kommt es anstelle des innergemeinschaftlichen Erwerbs grundsätzlich zum **umsatzsteuerlichen Einfuhrtatbestand** und zur **Verlagerung des Lieferortes**.

Während **Dreiecksgeschäfte** nach dem unregelmäßigem Brexit **nur mehr eingeschränkt** möglich sind, **entfällt** die Abgabe von **Zusammenfassenden Meldungen** zur Gänze. Die Leistungsregelungen ändern sich in vielen Bereichen wie etwa bei den B2C Katalogleistungen. Überdies kann es nach dem Brexit für Unternehmen aus dem Vereinigten Königreich erforderlich sein, einen **Fiskalvertreter in Österreich** zu bestellen.

Zollrecht

Ausgangspunkt bei einem harten Brexit ist, dass sämtliche im Vereinigten Königreich erteilte **Bewilligungen für spezielle Zollverfahren ungültig** werden und gegebenenfalls neu beantragt werden müssen. Da dann Handel mit einem Drittstaat betrieben wird, müssen sich Wirtschaftsbeteiligte unter Umständen in der EU bei den Zollbehörden registrieren (Vergabe eine **EORI-Nummer** etc.). Sofern eine Bewilligung zum „zugelassenen Versender bzw. Empfänger“ im Versandverfahren vorliegt (auch durch einen Spediteur möglich), können die **Zollformalitäten beschleunigt** und zum konkreten Bestimmungsort der betroffenen Warensendung verschoben werden.

Im **privaten Reiseverkehr** gelten die **Freimengen und –grenzen** wie gegenüber allen anderen Drittstaaten. Im Rahmen von **Internetshopping und Versandhandel** bleiben vorerst Sendungen aus dem Vereinigten Königreich mit einem Warenwert bis 22 € abgabenfrei. Bei höherem Warenwert müssen Umsatzsteuer und ab 150 € auch Zoll bezahlt werden.

Zinsschrankenregelung für Körperschaften auch in Österreich?

Bereits im Jahr 2016 wurde von der EU die sogenannte „**Anti-BEPS Richtlinie**“ (ebenso „Anti-Tax-Avoidance Directive“; ATAD) ins Leben gerufen. So sollen auf EU/OECD Ebene bestimmte **Steuermissbrauchspraktiken bekämpft** werden. In **Österreich** wurden im Sinne dieser Richtlinie bereits der **neue Hinzurechnungsbesteuerungsparagraf §10a KStG** sowie **Änderungen beim Missbrauchstatbestand (§22 BAO)** und bei der **Wegzugsbesteuerung (§6 Z 6 EStG)** in Angriff genommen.

Eine Vorgabe der EU, die sogenannte **Zinsschrankenregelung**, wurde vom österreichischen Gesetzgeber **bislang noch nicht umgesetzt**. Die **Umsetzung hätte** zwar bereits **bis Ende 2018** in den Mitgliedstaaten **erfolgen müssen**, jedoch wurde jenen Mitgliedstaaten, die bereits wirksame Maßnahmen zur Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von überschießenden Fremdkapitalzinsen ergriffen haben, eine **Übergangsfrist bis 1.1.2024** gewährt. Das BMF hat bisher die Meinung vertreten, dass aufgrund der nationalen Gesetzgebung wirksame Maßnahmen – insbesondere für Zinszahlungen an niedrigbesteuerte Konzerngesellschaften sowie für konzernintern erworbene fremdfinanzierte Beteiligungen – gegeben seien und **für Österreich** demnach die **Übergangsfrist bis 1.1.2024 maßgeblich wäre**. Gemäß **Mitteilung der EU-Kommission** vom 7. Dezember 2018 (2018 C 441/01) verfügen unter Berücksichtigung der rechtlichen Ähnlichkeit und wirtschaftlichen Gleichwertigkeit nur Frankreich, Griechenland, Slowakei, Slowenien und Spanien über gleichermaßen wirksame Maßnahmen, die auch auf Rentabilitätsfaktoren abstellen. Für den **österreichischen Gesetzgeber ist also jedenfalls akuter Handlungsbedarf gegeben**.

Gemäß der **Richtlinie** sollen bei Körperschaften „**überschüssige Fremdkapitalkosten**“ (Aufwandsüberhang) **nur bis zu 30%** des Ergebnisses vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (**EBITDA**) **abzugsfähig** sein. Im Ergebnis kann daher der **Abzug von Fremdkapitalkosten** ab einer bestimmten Höhe **zumindest temporär versagt** werden. Abweichend von dieser Generalnorm **können Mitgliedstaaten** aber wie folgt von dieser Grundregel **abweichen**:

- Abmilderung durch **Rück- und Vortragsmöglichkeiten** der überschüssigen Fremdkapitalzinsen;
- Einschränkung durch Gruppenbildung;
- Ausnahme durch eine **Freigrenze** (i.H.v. max. 3 Mio €);

- Ausnahme durch Stand-alone-Klausel (vollständiger Abzug für selbständige Unternehmen);
- Ausnahme durch Eigenkapital-Escape Klauseln sowie
- Ausnahmen für Altdarlehen vor dem 17.6.2016, öffentliche Infrastrukturprojekte und Finanzunternehmen.

Die Richtlinie hält also den Mitgliedstaaten **für die konkrete Ausgestaltung** der Umsetzung eine gewisse Bandbreite sowie **Wahlrechte** offen, wodurch europaweit die Zinsschrankenregelung sehr unterschiedlich umgesetzt werden kann. Wie Österreich nun auf diese Mitteilung der EU-Kommission reagiert, ist noch unklar. Da vermutlich ein **Vertragsverletzungsverfahren** mit der EU-Kommission nicht riskiert werden soll, wird wohl **früher oder später** die **Umsetzung** vollzogen werden, wobei eine **Rückwirkung** verfassungsrechtlich **problematisch** sein dürfte. Es gilt daher schon jetzt, die möglichen Auswirkungen proaktiv abzuschätzen, um **frühzeitig auf die geplanten Änderungen reagieren** zu können.

Kurz-Info: Zusätzliche Anforderungen an beschränkt Steuerpflichtige bei der Rückerstattung von Quellensteuern

Kommt es im Rahmen der **beschränkten Steuerpflicht in Österreich** nach nationalem Recht zu einem **Quellensteuerabzug** – etwa auf **Lizenzgebühren** – so ist es für die endgültige Steuerbelastung entscheidend, ob und wenn ja, in welcher Höhe Österreich nach dem jeweiligen **Doppelbesteuerungsabkommen Quellensteuer** einbehalten darf. Die **reduzierte Quellensteuer** kann im Sinne der **DBA-Entlastungsverordnung** im Vorfeld sichergestellt werden, indem nur jener Prozentsatz an Quellensteuer einbehalten und abgeführt wird, welcher Österreich nach dem DBA zusteht (Formular **ZS-QU2** für juristische Personen).

Die andere Möglichkeit besteht darin, dass der beschränkt steuerpflichtige **Zahlungsempfänger** eine allfällige (nach nationalem Recht) zu hohe **einbehaltene Quellensteuer** im Wege der **Rückerstattung** in Österreich **zurückfordert**. Seit **1.1.2019** ist dieses Unterfangen **mühsamer** geworden, da nunmehr gem. § 240a BAO **vor Stellung des Antrags** auf die Rückerstattung von Quellensteuern (**zusätzlich**) eine **elektronische Vorausmeldung** (mittels Web-Formular auf der BMF-Webseite) **durchgeführt werden muss**. Zu beachten ist, dass die elektronische **Vorausmeldung erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung der Quellensteuer gestellt werden kann**. Details und Voraussetzungen zur elektronischen Vorausmeldung sind Ende Jänner im **Verordnungswege** kundgemacht worden (Verordnung vom 25.1.2019 „Vorausmeldung im Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Einkommen- oder Körperschaftsteuer“).

Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe – Schlussanträge des Generalanwalts liegen vor

In den letzten Jahren haben wir regelmäßig über **Stand** der anhängigen **Verfahren** bezüglich des **Anspruchs von Dienstleistungsbetrieben** auf die **Rückvergütung von bezahlten Energieabgaben** berichtet. Bekanntermaßen wurde mit dem **Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011)** der Anspruch von Dienstleistungsbetrieben ausgeschlossen und die **Rückvergütung auf Produktionsbetriebe eingeschränkt**. Fraglich ist dabei, **ob** diese **Einschränkung zulässig** ist. Dabei spielen auch europarechtliche Aspekte eine große Rolle, weil die eingangs angesprochene **Gesetzesänderung** eine **Genehmigung durch die Europäische Kommission** vorsieht. Unklar ist dabei, **seit wann** eine solche Genehmigung vorliegt.

Der **VwGH** hat mit Entscheidung vom 14.9.2017 beschlossen, das in der Sache **maßgebliche Verfahren** (Dilly's Wellnesshotel) **auszusetzen** und **dem Europäischen Gerichtshof** (EuGH) mehrere **Fragen zur Vorabentscheidung** vorzulegen. Zu den diesbezüglichen europarechtlichen Fragen liegen nunmehr seit Mitte Februar 2019 die **Schlussanträge des Generalanwalts** vor. Der Generalanwalt geht dabei davon aus, dass die Änderung der Beihilferegelung im BBG 2011, welche eine **Einschränkung der Vergütung für Produktionsbetriebe** vorsieht, nach der Verordnung 2014/651 (Gruppenfreistellungsverordnung) **rückwirkend** von der Anmeldepflicht **freizustellen** ist. Darüber hinaus entspricht nach Ansicht des Generalanwaltes die Berechnungsformel der Energieabgabenvergütung den Anforderungen der Verordnung.

In der **weitaus überwiegenden Anzahl** der Verfahren **folgt der EuGH der Sichtweise des Generalanwaltes**. Wenn dies auch hier der Fall sein sollte, **würde die Vergütung für Dienstleistungsbetriebe ab 2011 tatsächlich entfallen**. Wir werden Sie informieren, wenn die endgültige EuGH-Entscheidung vorliegt.

Später Entschluss zum gewerblichen Grundstückshandel reicht laut BFG aus

Ob **Immobilienveräußerungen** als **gewerblicher Grundstückshandel** eingeordnet werden **oder aus dem Privatvermögen** heraus erzielt werden, bringt **unterschiedliche steuerliche Konsequenzen** mit sich – nicht zuletzt die Möglichkeit der Geltendmachung der **Herstellerbefreiung** würde im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels ins Leere laufen. Die **Herstellerbefreiung** führt zur **Befreiung von Gewinnen aus der Veräußerung eines selbsthergestellten Gebäudes** im Rahmen der **Immobilienveräußerungssteuer**; der **Grund und Boden bleibt steuerpflichtig** sofern nicht auch die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung vorliegen.

Das **BFG** hatte sich (GZ RV/1100486/2016 vom 11.6.2018) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem auf einer Liegenschaft, welche **ursprünglich** mit der Absicht, eine **Grundreserve** für sich und die **eigenen Kinder** schaffen zu wollen, **zehn Jahre später** mehrere **Eigentumswohnungen errichtet und an Dritte veräußert** wurden. Im Zuge der Errichtung der Eigentumswohnungen war von den beiden Liegenschaftseigentümern zwecks Projektabwicklung und auch **aus Haftungsüberlegungen** eine „**Wohnbau-GmbH**“ gegründet worden. Die beiden **natürlichen Personen** – zugleich Gesellschafter der Wohnbau-GmbH – **blieben die Eigentümer der Wohnungen** und waren der Ansicht, dass der **Verkauf der Wohnungen aus ihrem Privatvermögen** heraus erfolgte. Die **Herstellerbefreiung** sei daher anzuwenden, nicht zuletzt deshalb, da die beiden Liegenschaftseigentümer in sämtlichen Kaufverträgen mit den Wohnungskäufern als Verkäufer genannt waren.

Bei der **Abgrenzung** zwischen **gewerblichem Grundstückshandel** einerseits und **Vermögensverwaltung** andererseits, sprechen im vorliegenden Fall folgende Aspekte grundsätzlich **für den gewerblichen Grundstückshandel**. Generell ist ein Gewerbebetrieb durch eine **nachhaltige**, mit **Gewinnabsicht** unternommene, als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellende Tätigkeit gekennzeichnet.

- Erfolgreiches Bemühen um Erteilung einer Baubewilligung,
- Errichtung der Wohnbau-GmbH als Bauträger GmbH,
- Erstellung eines Nutzwertgutachtens mit anschließender Parifizierung und daraus resultierende, zusätzliche wertsteigernde Maßnahmen,

- planmäßiger gezielter Verkauf der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten (konkret 11 Wohnungen innerhalb etwas weniger als einem halben Jahr),
- Bewerbung der Wohnungen auf einer eigens eingerichteten Homepage (inklusive Details zu Lage, Baufortschritt, Bauqualität etc.).

Mit Verweis auf ältere Rechtsprechung betonte das **BFG**, dass die **Veräußerung von Grundstücken** aus dem **Privatvermögen** dann **keine Vermögensverwaltung** mehr ist, sondern gewerblichen Grundstückshandel darstellt, wenn die **Vermögensverwertung anstelle der Vermögensnutzung** in den **Vordergrund** tritt. Dabei muss auch auf die Besonderheiten von (bebauten) Grundstücken Rücksicht genommen werden – etwa die Notwendigkeit einer **Mehrjahresbetrachtung**, da Grundstücke typischerweise nur unregelmäßig und in einer geringen Zahl von Fällen erworben und wieder abgesetzt werden.

Im **konkreten Fall** ist **vollumfänglich steuerpflichtiger gewerblicher Grundstückshandel** bei den beiden **natürlichen Personen** auch dann gegeben, wenn der **Wille zum planmäßigen Abverkauf erst nach der Errichtung der Wohnungen** entstanden ist. Dem BFG folgend ist es nämlich für gewerblichen Grundstückshandel nicht notwendig, dass die Veräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden ist. Der Umstand, dass im Zeitpunkt der Bebauung zwei Wohnblöcke mit insgesamt 14 Wohnungen sowie Garagen- und Abstellplätzen errichtet werden sollten, spricht überdies **gegen eine Eigennutzung** durch die beiden Liegenschaftseigentümer und folglich **für gewerblichen Grundstückshandel**.

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info, Klier, Krenn & Partner KG, Redaktion: 1030 Wien, Jacquingasse 51/2. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatsschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr. © www.klienten-info.at