

## Budgetbegleitgesetz 2003

Mit dem am 11. Juni 2003 beschlossenen Budgetbegleitgesetz 2003 wird die erste der in zwei Etappen geplanten umfassenden Steuerreform realisiert. Gegenstand dieser ersten Etappe ist ein umfangreiches Maßnahmenpaket mit weit reichenden Änderungen in einer Vielzahl von Steuergesetzen. Diese erste und die im nächsten Jahr folgende zweite Etappe zusammen sollen den Einkommensbeziehern und Unternehmern eine Nettoentlastung von insgesamt 3 Mrd EUR oder 1,3 % des BIP bringen.

Die Schwerpunkte dieser ersten Etappe sind u.a.

- Entlastung unterer und mittlerer Einkommen durch Erhöhung der Steuerfreigrenzen im EStG 1988, wobei für Bruttojahreseinkommen bis rund 14.500 EUR eine vollständige Steuerentlastung vorgesehen ist
- Förderung der Eigenkapitalbildung im Unternehmen durch Einführung einer begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinne für Einzelunternehmer und Personengesellschaften (halber Steuersatz)
- Verstärkung der ökologischen Komponente im österreichischen Steuerrecht im europäischen Gleichklang durch Erhöhung von Energieabgaben
- Abschaffung der 13. Umsatzsteuervorauszahlung und Vereinfachung bei der Einfuhrumsatzsteuer
- Neuregelung der Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte

Nachfolgend erlauben wir uns, Ihnen einen detaillierten Überblick über die wichtigsten steuerlichen Änderungen zu geben:

### 1. Einkommensteuergesetz 1988 (Art 40)

#### 1.1 Betriebsausgaben und Werbungskosten

Studiengebühren für ein ordentliches Universitätsstudium sind als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Studierende eine aktive berufliche Tätigkeit ausübt und das Studienergebnis im Rahmen dieser oder als „Umschulungsmaßnahme“ einsetzen wird. Pensionsbezieher sind daher vom Abzug der Studiengebühren ausgeschlossen. Nicht abzugsfähig sind weiterhin Fahrtkosten zur Universität, Taggelder, etc.

Ein weiterer Punkt betrifft die gesetzliche Absicherung der Abzugsfähigkeit von Tages- und Nächtigungsgeldern bei Reisen ohne Prüfung der tatsächlichen Aufwendungen. Diese gesetzliche Änderung stellt nun klar, dass ohne Prüfung der tatsächlichen Aufwendungen die geltenden Tages- und Nächtigungsgelder abzugsfähig sind. Unverändert bleibt die Verwaltungspraxis im Hinblick auf das offenkundige Fehlen von Mehraufwendungen. Nächtigt beispielsweise ein Steuerpflichtiger nicht kostenpflichtig, können auch keine Nächtigungsgelder als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Die Besteuerung von Renten wurde mit Wirkung ab 2004 im Sinne der Rechtsprechung des VfGH neu geregelt (versicherungsmathematische Bewertung). Werbungskosten bzw Sonderausgaben sind Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen von Rentenansprüchen insoweit diese den Wert der Gegenleistung gemäß § 29 Z 1 EStG übersteigen. Unverändert ist die Ableitung des Wertes des gegen Rente übertragenen Wirtschaftsgutes aus der Höhe des jeweiligen Rentenbarwertes. Neu ist hingegen die Miteinbeziehung der Abfindungszahlungen in die Besteuerung, wobei gegengleich Werbungskosten bzw Sonderausgaben anfallen.

Grundsätzlich ist die neue Regelung ab der Veranlagung 2004 erstmalig anzuwenden und zwar immer dann, wenn der Rechtsgrund nach dem 31.12.2003 entstanden ist. Dies gilt auch für jene Fälle, bei denen zwar der Rechtsgrund vor dem 31.12.2003 entstanden ist, aber bis zum 31.12.2006 keine Option auf Behandlung nach alter Rechtslage gestellt wird. Bei der neuen Regelung ist zu beachten, dass der Rentenberechtigte später steuerpflichtig ist (inklusive der Abfindung) und der Rentenzahlungsverpflichtete gegengleich erst später Sonderausgaben bzw Werbungskosten ansetzen kann. Zusätzlich resultiert aus der neuen Rechtslage eine höhere Abschreibungsbemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG. Sowohl die spätere Steuerpflicht und spätere Sonderausgaben bzw Werbungskosten als auch die höheren Abschreibungen resultieren aus dem Umstand, dass sich aufgrund der geänderten Bewertungsbestimmungen ein höherer Rentenbarwert ergibt.

Ist der Rechtsgrund vor 31.12.2003 entstanden und wird bis zum 31.12.2006 eine Option auf Behandlung nach alter Rechtslage gestellt, so ist die alte Rechtslage auch ab der Veranlagung 2004 anzuwenden. Betreffend der Option muss jedenfalls Einvernehmen zwischen dem Rentenberechtigten und Rentenzahlungsverpflichteten herrschen.

## 1.2 Rückstellungen

Unter den Regelungen der steuerlichen Abfertigungsrückstellung fallen nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 ab Veranlagung 2004 auch fiktive Abfertigungsverpflichtungen an Arbeitnehmer oder andere Personen aufgrund schriftlicher und rechtsverbindlicher Zusagen, wenn der Gesamtbetrag der zugesagten Abfertigung einer gesetzlichen oder dem Dienst- bzw Angestelltenverhältnis entsprechenden kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist, wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können. Werden hingegen zusätzliche Abfertigungen zu einer gesetzlichen, einer kollektivvertraglichen Abfertigungszusage gemacht, bleiben diese (freiwilligen Abfertigungen) weiterhin nicht abzugsfähig.

Somit sind in Hinkunft auch Abfertigungsrückstellungen an Vorstandsmitglieder (entsprechend der jüngsten Judikatur des VfGH vom 11.12.2002) zulässig.

Um nicht generell einzelvertraglichen Zusagen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer als steuerlich wirksame Verbindlichkeitsrückstellung die Tür zu öffnen, wird durch die gesetzliche Änderung klargestellt, dass bei Abfertigungszusagen, Pensionszusagen, oder Zusagen zu Jubiläumsgeldern ausschließlich § 14 EStG zur Anwendung gelangt (Ausschluss von Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgeldern aus Verbindlichkeitsrückstellungen gemäß § 9 EStG).

Der Gesetzgeber schreibt im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2003 nunmehr die Verpflichtung zur steuerlichen Rückstellungsbildung, wenn unentgeltliche Rücknahmeverpflichtungen der Hersteller oder Importeure von Altfahrzeugen jener Marken bestehen, die sie in Verkehr gesetzt haben, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 5. November 2002 enden, vor. Handelt es sich dabei um Altfahrzeuge, die vor dem 1. Juli 2002 in Umsatz gebracht wurden, dann verlangt der Gesetzgeber jedoch eine Verteilung des gesetzlich nachzuholenden Betrages. Dabei ist der Rückstellungsbetrag gleichmäßig auf die Anzahl jener Wirtschaftsjahre zu verteilen, die zwischen dem 5. November 2002 und dem 1. Jänner 2007 enden. Der steuerlichen Aktivierungspflicht steht ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht gegenüber.

## 1.3 Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne und Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses

Zur Förderung der Eigenkapitalbildung im Unternehmen soll mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne eingeführt werden. Diese Maßnahme im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist gerade im Hinblick auf Basel II von enormer Bedeutung. Damit wird eines der Hauptprobleme des Standortes, die mangelnde Eigenkapitalausstattung der

österreichischen Betriebe, deutlich entschärft.

Die neu eingeführte begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne steht nur natürlichen Personen und Mitunternehmern von Mitunternehmerschaften zu, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb erzielen; ausgeschlossen sind Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Körperschaften können nicht vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung erfasst. Die Begünstigung wird auf diese Bereiche konzentriert, weil das Eigenkapital in besonderem Maße bei Land- und Forstwirten und Gewerbebetreibenden von betriebswirtschaftlicher Bedeutung (Liquidität, Insolvenzicherheit) ist. Insoweit der laufende Gewinn im Eigenkapitalzuwachs des Wirtschaftsjahres Deckung findet, erfolgt die Besteuerung des laufenden Gewinnes mit dem halben Durchschnittssteuersatz. Maximal kann jedoch ein Betrag von 100.000 EUR der begünstigten Besteuerung zugeführt werden. Von der Begünstigung sind Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne nicht umfasst. Im Fall von Personengesellschaften wird die Fördergrenze von 100.000 EUR nach den Gewinnbeteiligungen der Gesellschafter aufgeteilt. Die doppelte Inanspruchnahme der Begünstigung ist ausgeschlossen. Der Eigenkapitalzuwachs ist aus einer Eigenkapitalveränderungsrechnung des Wirtschaftsjahres zu ermitteln, wobei in diese der laufende Gewinn, Entnahmen sowie betriebsnotwendige Einlagen einbezogen werden.

Wenn in den folgenden sieben Jahren Überentnahmen getätigt werden, so kommt es zur Nachversteuerung. Überentnahmen werden analog der Eigenkapitalzuwachsrechnung ermittelt, wobei jedoch laufende Verluste eines Wirtschaftsjahres nicht eingerechnet werden. Die Nachversteuerung ist mit den Beträgen der in den letzten sieben Jahren begünstigt besteuerten Gewinnanteile begrenzt (First-in-First-out-Prinzip). Für die Nachversteuerung kommt der im betroffenen Wirtschaftsjahr (Überentnahmehjahr) geltende halbe Durchschnittssteuersatz zur Anwendung.

Im Verlustjahren besteht für den Steuerpflichtigen das Wahlrecht den Nachversteuerungsbetrag gegen den laufenden Verlust zu verrechnen oder tatsächlich nachzuersteuern. Im Falle der Nachversteuerung ist vorgesehen, dass diese auf zwei Jahre verteilt zu erfolgen hat.

Wird der Betrieb veräußert oder aufgegeben, so kommt es zu keiner Nachversteuerung beim Veräußerer. Bei Übertragungen eines Betriebes unter Anwendung der steuerlichen Buchwertfortführung (dies ist insbesondere bei Umgründungen der Fall) kommt es zum „Durchgriff“ auf den Rechtsvorgänger. Das bedeutet, dass Überentnahmen des Rechtsnachfolgers im gesamten Beobachtungszeitraum von sieben Jahren der Nachversteuerung unterliegen.

#### Beispiel:

In den Wirtschaftsjahren 2004 bis 2005 erzielt der steuerpflichtige Einzelunternehmer im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit Gewinne in der Höhe von 100.000 EUR im Jahr. Zur Erhaltung des Lebensunterhaltes werden pro Jahr 30.000 EUR entnommen. Betriebsnotwendige Einlagen (beispielsweise als Ersatz für einen Betriebsmittelkredit) werden nicht getätigt. Die nicht entnommenen Gewinne betragen daher pro Wirtschaftsjahr 70.000 EUR. Da diese Beträge unter der Fördergrenze von 100.000 EUR liegen, werden sie zur Gänze begünstigt besteuert (halber Durchschnittssteuersatz).

1. Im Wirtschaftsjahr 2006 wird ein Gewinn von 140.000 EUR erzielt und wiederum 30.000 EUR entnommen. In diesem Fall sind lediglich 100.000 EUR der begünstigten Besteuerung zugänglich, während die verbleibenden 10.000 EUR nach dem Tarif besteuert werden.
2. Im Wirtschaftsjahr 2006 wird ein Gewinn von 20.000 EUR erzielt und für den

Lebensunterhalt werden 30.000 EUR entnommen. Die Überentnahme von 10.000 EUR muss einer Nachversteuerung im Wirtschaftsjahr 2006 unterzogen werden. Für Nachversteuerungen in den Folgejahren kürzt sich die Summe der begünstigt besteuerten nicht entnommenen Gewinne um 10.000 EUR auf 130.000 EUR.

3. Im Wirtschaftsjahr 2006 wird ein Verlust von 10.000 EUR erzielt. Dennoch werden 30.000 EUR für den Lebensunterhalt entnommen. Diese 30.000 EUR stellen nun eine Überentnahme dar, welche nachversteuert werden muss. Zunächst kann jedoch auf Antrag eine Verrechnung mit dem Verlust von 10.000 EUR erfolgen, wodurch kein Verlustvortrag für das Wirtschaftsjahr 2007 verbleibt. Der verbleibende Betrag von 20.000 EUR wird je zur Hälfte 2006 und 2007 mit dem halben Durchschnittssteuersatz versteuert. Erfolgt keine Gegenverrechnung mit dem Verlust, so sind die 30.000 EUR Überentnahme je zur Hälfte mit dem halben Durchschnittssteuersatz 2006 und 2007 zu versteuern. Im Wirtschaftsjahr 2006 ermittelt sich der halbe Durchschnittssteuersatz durch Tarifierung des Nachversteuerungsbetrages von 30.000 EUR unter Außerachtlassung des Verlustes von 10.000 EUR. Für Nachversteuerungen in den Folgejahren kürzt sich die Summe der begünstigt besteuerten nicht entnommenen Gewinne um 30.000 EUR auf 110.000 EUR.

#### 1.4 Übertragung stiller Reserven, Übertragungsrücklage und steuerfreier Betrag

Der VfGH hat das Übertragungsverbot stiller Reserven auf Finanzanlagen per 31.12.2003 aufgehoben. Es soll die 1996 eingeführte Regelung, die aus formalen Gründen am 31. Dezember 2003 außer Kraft tritt, ab 1. Jänner 2004 wieder in Kraft gesetzt werden.

#### 1.5 Betriebsausgabenpauschalierung

Im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2003 wurde auch die Begrenzung des Betriebsausgabenpauschalbetrag bei der Basispauschalierung neu geregelt. Diese beträgt

- beim Durchschnittssatz von 12 % der Umsätze maximal 26.400 EUR jährlich bzw
- beim Durchschnittssatz von 6 % maximal 13.200 EUR jährlich (für wesentlich Beteiligte, sowie für schriftstellerische, vortragende, wissenschaftliche, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit oder auch für vermögensverwaltende Tätigkeiten)

Bisher war der Betriebsausgabenpauschalbetrag unlimitiert 12 % bzw 6% bei Zutreffen sämtlicher Voraussetzungen.

#### 1.6 Sonderausgaben

Im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2003 kommt es zu einer verstärkten Förderung der Breitbandtechnik (ADSL). Zusätzlich zum Sonderausgabenpauschale und den Topfsonderausgaben sind Ausgaben für Internetanschlüsse unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig:

Die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik (dh physikalische Downloadbreite beträgt mindestens 256 kbit/s) erfolgt nach dem 30. April 2003 und vor dem 1. Jänner 2005. Ein ständiger Internetzugang muss gewährleistet sein, das Grundentgelt muss zeitunabhängig sein

und laufend entrichtet werden.

Die erstmalige Herstellung des Internetzuganges (Anschlusskosten bzw Freischaltungskosten) kann höchstens bis zu 50 EUR als Sonderausgabe abgesetzt werden. Die monatliche Grundgebühr für Breitband-Internet kann höchstens mit 40 EUR pro Monat als Sonderausgabe angesetzt werden.

### 1.7 Veräußerungsgewinne

Im Bereich der Begünstigungen für Betriebsveräußerungen bzw. Betriebsaufgaben werden die als Anwendungsvoraussetzungen in § 24 Abs 6 (keine Besteuerung von in Gebäuden enthaltenen stillen Reserven bei Betriebsaufgaben) bzw § 37 Abs 5 (Möglichkeit der Halbsatzbesteuerung bei Veräußerungen bzw. Aufgaben) festgelegten Kriterien der Erwerbsunfähigkeit dahingehend konkretisiert, dass eine betriebsbezogene (relative) Erwerbsunfähigkeit für die Anwendung der Bestimmungen ausreichend ist und eine generelle (absolute) Erwerbsunfähigkeit nicht mehr erforderlich ist.

### 1.8 Sanierungsgewinne

Sogenannte Sanierungsgewinne sind seit der Veranlagung 1998 zwar steuerpflichtig, doch im Fall des Zwangsausgleichs und des gerichtlichen Ausgleichs nicht einbringlich. Daher sind gemäß dem Budgetbegleitgesetz 2003 Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleiches oder Zwangsausgleiches entstanden sind, wie folgt zu versteuern: Die Steuer ist inklusive und exklusive Sanierungsgewinne zu ermitteln. Der Differenzbetrag wird mit dem Prozentsatz des Forderungsnachlasses multipliziert und ist von der Steuer inklusive Sanierungsgewinne abzuziehen.

#### Beispiel:

Der Sanierungsgewinn beträgt 20.000 EUR und das Jahreseinkommen vor Berücksichtigung der Pauschalen (bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit) beträgt 30.000 EUR. Die Ausgleichsquote beträgt 20%. Die Steuer (nach neuem Tarif und unter der Berücksichtigung eines Alleinverdienerabsetzbetrag) für 50.000 EUR beträgt 16.440 EUR und ohne Sanierungsgewinne 7.989 EUR. Die Differenz von 8.451 EUR ist nun mit dem Forderungsausfall von 80% (100% abzüglich der Ausgleichsquote von 20%) zu multiplizieren. Dies ergibt einen Betrag von 6.761 EUR, um welchen sich die Steuer der Gesamteinkünfte (inklusive Sanierungsgewinne) ermäßigt. Die Steuer beträgt demnach 9.679 EUR.

### 1.9 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die bisher geltende Steuerfreigrenze ( § 27 Abs 2 Z. 2 EStG) im Ausmaß von 2 % (dh Differenz zwischen Ausgabewert eines Wertpapiers und dem im Wertpapier festgelegten Einlösewert übersteigt nicht 2 % des Wertpapiernominales) diente der einfacheren Abwicklung von Wertpapiergeschäften bei Kreditinstituten. Die im Budgetbegleitgesetz 2003 aufgenommene Änderung bewirkt, dass diese Freigrenze nur für Wertpapiere gilt, bei denen die übrigen Zinsen laufend ausbezahlt werden. Damit scheidet Nullkuponanleihen, Indexzertifikate und thesaurierende obligatorische Genussrechte aus der Vereinfachungsbestimmung aus.

## 1.10 Steuerabsetzbeträge

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003 wird der allgemeine Steuerabsetzbetrag von 887 EUR auf 1.264 EUR jährlich erhöht. Die Einschleifgrenze für Einkommen unter 10.000 EUR entfällt, daher werden Bruttojahresbezüge bei Arbeitnehmern und Angestellten bis zu 14.500 EUR steuerfrei gestellt. Zusätzlich wurde auch die Freigrenze für sonstige Bezüge erhöht, damit es nicht trotz Steuerfreistellung des laufenden Gehalts bzw Lohns zu einer Besteuerung des 13. und 14. Monatsbezuges kommt. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge unterbleibt nunmehr, wenn das Jahressechstel 1.900 EUR (bisher 1.680 EUR) beträgt.

## 1.11 Ausländische Kapitalerträge und Kapitalerträge aus ausländischen Investmentfonds

Durch die Änderung mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 werden in- und ausländische Zinsen und Dividenden steuerlich gleichgestellt. Die Gleichstellung der ausländischen Kapitalerträge und der Kapitalerträge aus ausländischen Investmentfonds mit den inländischen erfolgt durch den Kapitalertragsteuerabzug von 25% bzw durch die Einführung eines Sondersteuersatzes von 25% bei Veranlagung, beides mit Endbesteuerungswirkung. Die ausländischen Kapitalerträge sind wie die inländischen ohne jeden Abzug anzusetzen und Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind nicht abzuziehen. Das Halbsatzverfahren wird auch auf ausländische Dividenden ausgeweitet, wenn ein Antrag auf Veranlagung gestellt wird.

Die nunmehr durch den Sondersteuersatz oder Kapitalertragsteuersatz erfassten ausländischen Kapitalerträge (bislang in der Veranlagung) sollen weiterhin in den Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer enthalten sein.

## 1.12 Inländische Kapitalerträge

Inländische Kapitalerträge liegen bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ab der Veranlagung 2004 auch vor, wenn es sich um ausländische Kapitalerträge handelt, die aber von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden. Sind ausländische Kapitalerträge, die von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden, in den ausgeschütteten Beträgen eines Kapitalanlagefonds enthalten (bzw gelten sie als ausgeschüttet), zählen sie ebenfalls zu den Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren. Diese inländischen Kapitalerträge unterliegen damit der Kapitalertragsteuer von 25 % und sind endbesteuert.

Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei Erträgen aus Aktien, Genussrechten, Partizipationskapital, GmbH-Anteilen, Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei Zinsen das Kreditinstitut verpflichtet, das die Kapitalerträge ausbezahlt.

Für ausländische Investmentfonds kommt es bei Ausschüttung an die Anteilsinhaber, wenn es sich dabei um ausländische Kapitalerträge mit inländischer ausbezahlender Stelle handelt, dann zum Kapitalertragsteuerabzug, wenn

- ein ausländischer Investmentfonds gemäß § 42 InvFG 1993 vorliegt und dieser
- die allgemeinen Fondsbesteuerungsgrundsätze anwendet.

Somit kommt es auch zur Endbesteuerungswirkung der tatsächlichen Ausschüttung und der ausschüttungsgleichen Erträge. Die Unterscheidung auf graue Fonds ist damit überflüssig.

## 1.13 Befreiung von der Kapitalertragsteuer

Gehen ausländische Kapitalerträge, die von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden, an einen Kapitalanlagefonds oder an eine steuerpflichtige Privatstiftung, so unterbleibt der Kapitalertragsteuerabzug.

Weiters unterbleibt der Kapitalertragsteuerabzug, wenn an der abzugsverpflichteten Kapitalgesellschaft eine ausländische Kapitalgesellschaft zu mindestens 10% beteiligt ist, soweit im davon berührten Staat ebenfalls eine 10%-Grenze zur Anwendung kommt (andernfalls bleibt die bisherige 25%-Grenze aufrecht) und es sich bei den Kapitalerträgen um Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an GmbHs handelt und die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraums von 1 Jahr (bisher 2 Jahre) besteht.

#### 1.14 Prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge

Aufgrund der Nachteile des neuen Pensionssystems soll die dritte Säule der Altersversorgung von unbeschränkt Steuerpflichtigen zusätzlich steuerlich gestützt werden. Im Rahmen der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge sollen die Produkte bis zum tatsächlichen Antritt der gesetzlichen Alterspension (bislang bis zur Vollendung des 62. Lebensjahres) prämienbegünstigt sein.

Zusätzlich kann ab Vollendung des 50. Lebensjahres die bisher allgemein geltende Mindestbindungsfrist von 10 Jahren im Falle der späteren Verrentung (dh es wird auf eine Kapitalauszahlung verzichtet) auch kürzer sein, wenn der tatsächliche Antritt der gesetzlichen Alterspension vor Ablauf dieser 10 Jahre liegt. Die Kapitalgarantie bleibt jedoch erhalten. Da die Kosten für die Kapitalgarantie bei kürzeren Laufzeiten als zehn Jahre teurer sind, wird sich dies unter Umständen negativ auf die Gesamterträge auswirken. Die Laufzeit muss jedoch nicht kürzer gewählt werden. Allerdings sind ab dem tatsächlichen Antritt der gesetzlichen Alterspension die Einzahlungen nicht mehr prämiert.

### 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 (Art 41)

#### 2.1 Neuregelungen im Bereich von internationalen Schachtelbeteiligungen

Im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2003 wurde die Steuerbegünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen neu geregelt. Schwerpunkte sind die symmetrische Besteuerung von Veräußerungsergebnissen sowie laufenden Wertänderungen und die Abschaffung der Besserstellung bei auslandsdominierten Muttergesellschaften.

In diesem Zusammenhang wurden auch Verbesserungen bei den Grundvoraussetzungen der internationalen Schachtelbeteiligung geschaffen:

- Das erforderliche Beteiligungsausmaß reduzierte sich auf mindestens 10 % (alte Rechtslage mindestens 25 %) Kapitalanteil (bisher Gesellschaftsanteil) an der ausländischen Gesellschaft.
- Die Mindestbehaltedauer reduzierte sich auf ein Jahr (alte Rechtslage zwei Jahre). Während dieser Jahresfrist muss ununterbrochen ab zivilrechtlichem Erwerb des Eigentums die Beteiligung bestehen (Ausnahme: Erwerb der Anteile aufgrund einer Kapitalerhöhung, aber das Beteiligungsausmaß erhöht sich dadurch nicht)
- Begünstigt ist nunmehr auch die mittelbare gesellschaftsrechtliche Beteiligung.

Ergänzt wurde bei den Voraussetzungen auf Seiten der Obergesellschaft, dass sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaften, die eine Geschäftsleitung im Inland haben und den inländischen begünstigten Kapitalgesellschaften vergleichbar sind, ebenfalls unter die Befreiungsbestimmungen fallen.

Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind bei Zutreffen der Voraussetzungen von der Körperschaftsteuer befreit. Die gravierende Änderung besteht darin, dass Gewinne und Verluste aus der Veräußerung sowie laufende Wertveränderungen internationaler Schachtelbeteiligungen nunmehr steuerlich gleich behandelt werden. Sie sind in Hinkunft generell steuerfrei. Liquidationsverluste bleiben steuerwirksam, allerdings kommt es zu einer Gegenrechnung mit steuerfreien Ausschüttungen der letzten 5 Jahre.

Die Ausnahme von diesem Grundprinzip besteht hinsichtlich der Veräußerungsergebnisse sowie laufenden Wertänderungen in der Ausübung der Option auf Steuerwirksamkeit: Der Steuerpflichtige optiert auf generelle Steuerwirksamkeit in der Steuererklärung des Anschaffungs- oder Entstehungsjahres. Diese Option ist unwiderruflich für die gesamte Behaltdauer und umfasst auch spätere Beteiligungszugänge (unmittelbare als auch mittelbare). Der spätest mögliche Zeitpunkt für die Optionsausübung ist für Steuerpflichtige abhängig von der Eintragung ins Firmenbuch:

vor dem 1. Jänner 2001	Optionsausübung für bis 1.1.2006 bestehende und erworbene Beteiligungen mit Steuererklärung für 2006
nach dem 31. Dezember 2000	Optionsausübung für bis 1.1.2004 bestehende und erworbene Beteiligungen mit Steuererklärung für 2004

Am Ende des Optionsjahres kann der gemeine Wert abzüglich vorgenommener Teilwertabschreibungen anstelle des steuerlichen Buchwertes der Beteiligung angesetzt werden (Aufwertungswahlrecht). Dieses Wahlrecht soll sicherstellen, dass bislang steuerfreie stille Reserven nicht steuerverhangen werden).

Wird vom Steuerpflichtigen keine Option ausgeübt, kommt es zur Nachversteuerung von bislang vorgenommenen Teilwertabschreibungen, die über einen Zeitraum von sieben Jahren nachzuholen sind.

Die Besserstellung auslandsdominierter inländischer Muttergesellschaften wird aufgelassen. Für die Missbrauchsvermutung gemäß § 10 Abs 3 entfällt das Tatbestandselement, dass an der Muttergesellschaft überwiegend inländische natürliche Personen beteiligt sind. Sind somit die übrigen Voraussetzungen (passive Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaften sowie Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland) erfüllt, liegt Missbrauch im Sinne der Bestimmung mit der Konsequenz vor, dass anstelle der Befreiungsmethode die Anrechnungsmethode (Steuerpflicht der Ausschüttungen unter Anrechnung der ausländischen Steuer) anzuwenden ist.

## 2.2 Sanierungsgewinne

Es kommt im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes zu einer Anpassung an das EStG, dh Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen und Steuerentlastung bei Fällen des gerichtlichen Ausgleichs bzw Zwangsausgleichs.

## 2.3 Steuersätze, Sondergewinne

Der Sondersteuersatz von 25 % ist auch auf ausländische Zinserträge von Körperschaften, die Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, anzuwenden.

## 3 Umgründungssteuergesetz 19 (Art 42)

### 3.1 Ausschluss der Doppelverlustverwertung auch bei mittelbarer Beteiligung

Werden verbundene Körperschaften miteinander verschmolzen, so müssen die vortragsfähigen Verluste der Gesellschaft, an der die Beteiligung bestand, um die Summe aller seit dem Wirtschaftsjahr 1991 abzugsfähigen Teilwertabschreibungen (nicht ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen) auf die von der Verschmelzung betroffene Beteiligung gekürzt werden, wobei Zuschreibungen gegenzurechnen sind. Diese Kürzung ist nicht nur bei unmittelbar verbundenen Körperschaften vorzunehmen. Die Kürzung unterbleibt insoweit, als die Teilwertabschreibung nicht auf deren Verluste zurückzuführen ist. Werden im Zuge einer Verschmelzung mittelbar verbundener Körperschaften die vortragsfähigen Verluste der Untergesellschaft um die abzugsfähigen Teilwertabschreibungen auf die Zwischengesellschaft gekürzt, da die Teilwertabschreibungen auf Verluste der Untergesellschaft zurückzuführen sind, so unterbleibt bei einer nachfolgenden Verschmelzung mit der ehemaligen Zwischenkörperschaft die nochmalige Kürzung.

Beispiel:

Die Großmutter-GmbH hat eine 100%ige Mutter-GmbH, die ihrerseits wieder zu 100% an der Enkel-GmbH beteiligt ist.

Die Großmutter macht im Jahr 1998 eine Teilwertabschreibung von 70.000 auf die Tochter, die in diesem Jahr einen Verlust von 70.000 aufweist. Die Teilwertabschreibung ist auf Verluste der Enkelgesellschaft zurückzuführen. In den Jahren 1999 bis 2002 macht die Großmutter Gewinne von 150.000 und 2003 einen Verlust von 50.000. Der vortragsfähige Verlust beträgt daher 2004 insgesamt 50.000, wobei bereits sechs Siebtel der Teilwertabschreibung aus dem Jahr 1998 aufwandswirksam abgesetzt wurden.

Die Mutter macht ebenfalls im Jahr 1998 eine Teilwertabschreibung an ihrer Enkel-Beteiligung in der Höhe von 70.000. Insgesamt hat sie aus den Jahren 1998 bis 2003 einen vortragsfähigen Verlust von 100.000.

Die Enkel-GmbH weist aus den Jahren 1998 bis 2003 einen vortragsfähigen Verlust von 100.000 auf. 2004 werden Großmutter und Enkel miteinander verschmolzen. Unabhängig von der Verschmelzungsrichtung sind die vortragsfähigen Verluste der Enkel-GmbH von 100.000 um die volle Teilwertabschreibung von 70.000 und nicht um die bereits getätigten aufwandswirksamen Teilwertabschreibungen von 60.000 (sechs Siebtel) zu kürzen, sodass der vortragsfähige Verlust der verschmolzenen Gesellschaft insgesamt 80.000 beträgt.

Die Begünstigung für die sogenannte Steuerspaltung wurde bis Ende 2004 verlängert.

## 4 Umsatzsteuergesetz 1994 (Art 43)

### 4.1 Katalogleistungen gemäß § 3a Abs 10 UStG

Die Katalogleistungen werden um zwei weitere Leistungen erweitert:

- Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie
- elektronisch erbrachte sonstige Leistungen (d.s. Bereitstellung von Websites, Software,

Datenbanken, Musik, Filmen, Glücksspielen und Lotterie, Sendungen und Veranstaltungen sowie deren Wartung Aktualisierung und Fernunterrichtsleistungen

Bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die einen Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet haben, ist der Leistungsort im Gemeinschaftsgebiet am Wohnsitz bzw Sitz des Leistungsempfängers, wenn

- der Leistungserbringer ein Drittlandsunternehmer ist.
- der Leistungserbringer seine Leistung aus einer im Drittland gelegenen Betriebsstätte ausführt.

Es kommt also zu einer Besteuerung am Verbrauchsort bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen. Bei den anderen sonstigen Katalogleistungen kommt es gemäß der Generalnorm des § 3a Abs 12 UStG in diesem Fall zu einer Besteuerung am Unternehmensort des Leistungserbringers.

Eine Anpassung an die Änderungen der 6. EG-Richtlinie erfordert die Trennung aller sonstigen Leistungen von denjenigen auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen, wo es zu einer zwangsweisen Verlagerung auf den Verbrauchsort bei Zutreffen der oben angeführten Voraussetzungen kommt.

#### 4.2 Steuerbefreiung für Luftfahrzeuge

Ab dem 1.1.2007 sind die Lieferung, Umbauten, Vercharterung, Wartung und Instandsetzung sowie Vermietung von Luftfahrzeugen von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie durch staatliche Einrichtungen verwendet werden. Unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen auch jene Gegenstände, die in einem Luftfahrzeug eingebaut sind, und jene, die für den Betrieb der Luftfahrzeuge benötigt werden. Auch die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Luftfahrzeugen sind steuerbefreit.

#### 4.3 Abzug der Einfuhrumsatzsteuer

Die im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2003 durchgeführten Änderungen bei der Einfuhrumsatzsteuer dienen einer großen Vereinfachung auf Seiten der Steuerpflichtigen und auch auf Seiten der Finanzverwaltung. Ab dem Jahr 2003 wird auf die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an der Grenze durch die Zollbehörden im Regelfall verzichtet, diese erfolgt dann in Zukunft durch die Finanzämter.

Der Regelfall liegt vor, wenn

- die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art 201 der Verordnung des Rates zur Festlegung des Zollkodes entstanden ist und es sich um keine nachträgliche Berichtigung handelt
- der Schuldner der EUSt im Inland zur Umsatzsteuer erfasster Unternehmer ist und die Gegenstände für seine Unternehmen einführt
- der Schuldner der EUSt in der Zollerklärung erklärt von der neuen Regelung Gebrauch zu machen

Das Finanzamt bucht alle in einem Kalendermonat entstehenden Abgabenansprüche hinsichtlich der EUSt auf das Abgabekonto des Unternehmers und nicht auf ein eigenes EUSt-Konto. Zeitgleich mit dem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer (für ein Kalendermonat) wird der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Geltendmachung der Vorsteuer ist dabei nicht abhängig von der tatsächlichen Entrichtung der EUSt.

In den Fällen, in denen der volle Vorsteuerabzug zusteht, kommt es daher in der Umsatzsteuervoranmeldung zur Gegenverrechnung der EUSt mit der Umsatzsteuer und fallen die Entrichtung der EUSt an der Grenze bzw spätere Rückforderungen der Vorsteuer über die UVA weg. Zu einer tatsächlichen Einfuhrumsatzsteuerbelastung kommt es, wenn der Unternehmer nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Diese Änderungen sind für Umsätze ab 1.10.2003 anzuwenden.

#### 4.4 Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen

Analog zu § 17 Abs 1 EStG der Betriebsausgabenpauschalierung erfolgt im Budgetbegleitgesetz 2003 eine Begrenzung des durchschnittlichen Vorsteuersatzes mit 1,8% von 220.000 EUR Umsatz, das sind höchstens 3.960 EUR pro Jahr. Auch hier soll einem über das tatsächliche Ausmaß hinausgehenden Vorsteuerabzug vorgebeugt werden.

#### 4.5 Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld

Bei sämtlichen sonstigen Leistungen und bei Werklieferungen ausländischer Unternehmen soll es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Auftraggeber) kommen, wenn es sich beim Auftraggeber um einen Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt. Korrespondierend dazu entfällt die Haftung des inländischen Leistungsempfängers und Art 19 Abs 1 Z 3 BMR.

Bisher entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wird. In Hinkunft verschiebt sich die Entstehung der Steuerschuld um einen Kalendermonat. Sie entsteht daher bei Rechnungsstellung nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erfolgt.

#### 4.6 Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung – Sondervorauszahlung

Eine große Verwaltungsvereinfachung stellt der Wegfall der Sondervorauszahlung (dh 13. Umsatzsteuerzahlung) ab dem Jahr 2003 dar. Bisher wurde am 15. Dezember 1/11 der in den letzten zwölf Monaten entrichteten Umsatzsteuer als 13. Umsatzsteuerzahlung vorgeschrieben. Die Verrechnung konnte frühestens mit der darauf folgenden Umsatzsteuerzahlung am 15. Jänner erfolgen bzw bei der Jahresveranlagung der Umsatzsteuer.

#### 4.7 Finanz-Online

Es wird – wie bereits bei der UVA – die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2003 und der Zusammenfassenden Meldung (Meldezeiträume ab dem Jahr 2004) auf elektronischem Wege vorgesehen.

#### 4.8 Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen

Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Sonderregelung ist, dass

- der leistende Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz (Sitz), gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Betriebsstätte hat und
- im Gemeinschaftsgebiet umsatzsteuerrechtlich nicht erfasst ist und
- ausschließlich auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistungen an Nichtunternehmer ausführt und
- auf amtlichen, elektronisch zu übermittelnden Formblatt zur Sonderregelung optiert.

Im Rahmen dieser Sonderregelung kann der Unternehmer, der an Nichtunternehmer in der Gemeinschaft elektronische Dienstleistungen erbringt, sich für eine Steueridentifizierung in einem einzigen Mitgliedsstaat entscheiden.

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes (dh Quartal), in dem die sonstige Leistung ausgeführt wurde. Von der Summe der Umsätze kann keine Vorsteuer abgezogen werden.

Die Umsätze sind getrennt nach Steuersätzen und zu entrichtender Steuer pro Mitgliedsstaat anzuführen. Die Aufzeichnungen sind ebenfalls getrennt nach Mitgliedsstaat zu führen und auf Verlangen des Finanzamtes elektronisch zu übermitteln. Die Aufbewahrungsfrist beträgt 10 Jahre.

Die Steuererklärung ist spätestens am 20. Tag nach Ablauf des Quartals elektronisch abzugeben, auch wenn keine Umsätze angefallen sind. Die selbst berechnete oder festgesetzte Steuer ist auch spätestens am 20. Tag nach Ablauf des Quartals fällig. Ein Fiskalvertreter ist nicht erforderlich.

## 5 Sonstige wichtige Änderungen

### 5.1 Energiebesteuerung

Im Rahmen der Ökologisierung des Steuersystems wurde der Steuersatz der Erdgasabgabe mit Wirkung ab 2004 von 4,36 Cent auf 6,6 Cent pro m<sup>3</sup> angehoben. Weiters wurde eine Kohleabgabe, deren Besteuerungsmodell den Grundzügen der Elektrizitätsabgabe und der Erdgasabgabe entspricht.

Gleichzeitig wurde das Energieabgabevergütungsgesetz idF vor Einarbeitung der entsprechenden Bestimmungen des Budgetbegleitgesetzes um ein Jahr (für das Jahr 2003) verlängert

### 5.2 Erbschafts- und Schenkungssteuer (Art 47)

Der steuerfreie Erwerb eines Pensionsanspruchs wird auf hinterbliebene Lebensgefährten ausgeweitet. Weiters wird die erbschaftssteuerliche Endbesteuerung für bestimmte inländische Kapitalanlagen auf diesen vergleichbaren ausländischen Kapitalanlagen ausgeweitet.

### 5.3 Mineralölsteuergesetz (Art 56)

Die seit 1995 unveränderten Mineralölsteuersätze auf Treibstoffe und Heizöle werden angehoben. Weiters werden steuerliche Anreize zum Einsatz umweltfreundlicher schwefelarmer Treibstoffe geschaffen.

### 5.4 Bundesabgabenordnung (Art 57)

Die elektronische Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen und von Lohnzetteln ist durch Zwangsstrafen (§111 BAO) erzwingbar. Die Bagatellgrenze bei Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag von je 50 EUR wird gesetzlich verankert.

### 5.5. Bewertungsgesetz

Für die Bewertung von Rentenansprüchen entfällt die bisherige Regelung demnach der Wert der Rente mittels (in Abhängigkeit vom Lebensalter des Rentenempfängers gesetzlich festgelegtem) Multiplikator der jährlichen Rentenzahlungen berechnet wird. Anstelle dieser Berechnungsmethode tritt eine verpflichtende versicherungsmathematische Bewertung unter Anwendung eines Zinssatzes von 5,5 %.