

Steuer-News: Sonderausgabe

Steuerpaket verabschiedet

Am 1. April 2019 ist die Regierungsvorlage zur Änderung einiger Steuergesetze („Steuerpaket“) in Kraft getreten.¹ Im folgenden Dokument sind ausgewählte Regelungen des verabschiedeten Steuerpakets zusammengefasst.

Dieses Dokument stellt keine Steuerberatung dar.

¹ Gesetz Nr 80/2019

Ertragsteuerrecht und Abgabenordnung

Kursorische Darstellung der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken („ATAD-RL“):²

„EBITDA-Zinsschranke“ - Begrenzung der Abzugsfähigkeit von überschüssigen Fremdkapitalkosten (§§ 23e und 23f tEStG)

- ▶ Diese Maßnahme ist grundsätzlich anwendbar für Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Steuerpakets beginnen.³
- ▶ Die Obergrenze der Abzugsfähigkeit überschüssiger Fremdkapitalkosten (d. h. steuerliche Fremdkapitalkosten minus steuerbare Fremdkapitalerträge) ist der höhere Betrag von
 - ▶ 30 % des steuerlichen Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen;
 - ▶ 80 Mio. CZK (ca. 3 Mio. EUR).
- ▶ Weit gefasste Definition von Fremdkapitalkosten (ähnlich auch bei Fremdkapitalerträgen) - hierunter fallen insbesondere:
 - ▶ Finanzierungskosten (vgl. § 25/1/w tEStG in der aktuellen Fassung - Regelung zur Unterkapitalisierung, d. h. Zinsen aus Instrumenten zur Kapitalbeschaffung samt Nebenkosten - inkl. Kreditbeschaffungskosten, Bearbeitungsgebühren, Bürgschaftsgebühren - auch solche, die an unabhängige (unverbundene) Unternehmen gezahlt werden);
 - ▶ Beträge ausgegeben als Gegenleistung für die Vergabe eines Instruments zur Kapitalbeschaffung (Anm.: Gesetzesbegründung - Bezug auf alternative Finanzierungsmodalitäten, wie sie islamische Banken praktizieren);
 - ▶ Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit den vorstehend aufgezählten Fremdkapitalkosten (Anm.: auch zum Kapitalbetrag oder nur zu den Zinsen?);
 - ▶ Wechselkursgewinne und -verluste im Zusammenhang mit den vorstehend aufgezählten Fremdkapitalkosten (Anm.: auch zum Kapitalbetrag oder nur zu den Zinsen?);
 - ▶ Finanzierungskosten im Rahmen von Finanzierungsleasing (wörtlich Zinsen in Entgelten aus schuldrechtlichen Vereinbarungen zur Überlassung von Vermögenswerten zu entgeltlicher Nutzung mit Option zu anschließendem entgeltlichem Erwerb der gegenständlichen Vermögenswerte außerhalb dieser Vereinbarung);
 - ▶ Kapitalisierte Zinsen (in der Periode, in der sie aufwandswirksam gebucht werden);
 - ▶ Beträge, die mit den vorstehend aufgezählten Fremdkapitalkosten vergleichbar sind.
- ▶ Der steuerliche Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen errechnet sich als Summe aus
 - ▶ der allgemeinen Bemessungsgrundlage vor Anwendung dieser Regel (grds. Zeile 200 der Steuererklärung);
 - ▶ der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug;
 - ▶ der gesonderten Bemessungsgrundlage (§ 21/4 tEStG);
 - ▶ der steuerlichen Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter;

² https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG

³ Das Änderungssetz (Steuerpaket) tritt am ersten Tag des auf die Verkündung folgenden Kalendermonats in Kraft (wobei der Geltungsbeginn bei bestimmten Vorschriften anders geregelt ist).

- ▶ der steuerlichen Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwert (positiv);
- ▶ der überschüssigen Fremdkapitalkosten.
- ▶ Der Betrag, der nicht abzugsfähigen überschüssige Fremdkapitalkosten, ist vortragsfähig; die Nutzung durch einen Rechtsnachfolger ist hingegen nicht möglich.
- ▶ Ausnahmen von dieser Regel sind vorgesehen für:
 - ▶ aufgezählte Finanzunternehmen (z. B. Banken, Versicherungsunternehmen, Einrichtungen der Altersversorgung, Investmentfonds u.a.);
 - ▶ „eigenständiges Unternehmen“, das (i) über kein verbundenes Unternehmen verfügt, (ii) über keine Betriebsstätte verfügt, (iii) nicht Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe ist.
 - ▶ kapitalisierte Zinsen bei Wirtschaftsgütern, die vor dem 17. Juni 2016 aktiviert worden sind, und ähnlich Zinsen, die im Entgelt für ein vor dem 17. Juni 2016 begründetes Finanzierungsleasingverhältnis enthalten sind, gelten nicht als Fremdkapitalkosten.
- ▶ Vereinfachte beispielhafte Berechnung:
 - ▶ Berechnung der überschüssigen Fremdkapitalkosten (nur steuerlich wirksame Posten - d. h. steuerlich unwirksame Kosten gemäß § 25/1/w oder § 25/1/zk gehen in die Berechnung nicht ein) [z. B. 210 - 20 = 190];
 - ▶ Falls kleiner als oder gleich 80 Mio. CZK, dann besteht kein Anpassungsbedarf.
 - ▶ Falls größer als 80 Mio. CZK, dann sind 30 % des steuerlichen Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen zu ermitteln [z. B. 30 % von 600 = 180];
 - ▶ Obergrenze der abzugsfähigen Kosten ist der höhere Betrag aus (i) 80 Mio. CZK und (ii) 30 % vom steuerlichen Gewinn [i. e. 180];

- ▶ Der Anpassungsbedarf entspricht der Differenz aus den überschüssigen Fremdkapitalkosten und der Obergrenze [i. e. 190 - 180 = 10].
- ▶ Die Unterkapitalisierungsvorschriften (und andere derzeit geltende Beschränkungen) sind auch weiterhin anwendbar.

„Wegzugsbesteuerung“ - Verlagerung von Wirtschaftsgütern ohne Übereignung (§§ 23g a 38zg tEStG)

- ▶ Diese Maßnahme ist grundsätzlich anwendbar für Veranlagungszeiträume, die ab dem 1. Januar 2020 beginnen.
- ▶ Übertragung von Wirtschaftsgütern ohne Übereignung ins Ausland, sofern die Tschechische Republik das Besteuerungsrecht für die übertragenen Wirtschaftsgüter verliert - hierunter fallen folgende Sachverhalte
 - ▶ Übertragung von Wirtschaftsgütern eines Steuerinländers aus Tschechien an eine ausländische Betriebsstätte, sofern auf die künftigen Veräußerungsgewinne die Freistellungsmethode nach Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden wäre.
 - ▶ Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einer tschechischen Betriebsstätte eines Steuerausländers ins Ausland, sofern Tschechien das Besteuerungsrecht für künftige Veräußerungsgewinne bei den übertragenen Wirtschaftsgütern verliert.
 - ▶ Übertragung von Wirtschaftsgütern in Verbindung mit der Sitzverlegung eines tschechischen Steuerpflichtigen ins Ausland, sofern Tschechien das Besteuerungsrecht für künftige Veräußerungsgewinne bei den übertragenen Wirtschaftsgütern verliert.
- ▶ Für die vorgenannten Sachverhalte gilt grundsätzlich die Veräußerungsfiktion (Veräußerung an sich selbst zum Verkehrswert/Marktpreis).

- ▶ Zu Fusionen und Einbringungen steht in der Gesetzesbegründung Folgendes: „Zur Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen sei festzuhalten, dass Umwandlungen von Körperschaften oder Einbringungen in Handelskörperschaften, bei denen es zu Übertragungen von Eigentum kommt, nicht als Verlagerung von Wirtschaftsgütern ohne Übereignung gelten.“
- ▶ Ausnahmeregelung für Übertragungen, die nach begründeter Annahme innerhalb von 12 Monaten rückgängig gemacht werden und zugleich:
 - ▶ im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung stehen;
 - ▶ als Finanzsicherheiten gestellt werden oder
 - ▶ zur Erfüllung der Solvabilitätskriterien oder zur Steuerung des Liquiditätsrisikos (gesetzlich vorgeschrieben).
- ▶ Auf Antrag wird die Gewährung der Stundung möglich sein (Teilzahlungen über maximal 5 Jahre) – bei Übertragung in einen EU-/EWR-Mitgliedstaat (mit dem ein Abkommen über gegenseitige Hilfe bei der Beitreibung von Steuerschulden besteht) – wobei die Finanzbehörde Auflagen festlegen kann:
 - ▶ Einhaltung der Fälligkeit von Teilzahlungen;
 - ▶ Sicherheitsleistung (bei Ausfallrisiko).

Die Stundung erlischt, sofern der Steuerpflichtige das Eigentumsrecht an den Wirtschaftsgütern verloren hat oder diese außerhalb der genannten Staaten verlagert worden sind.

Besteuerung eines beherrschten ausländischen Unternehmens (§ 38fa tEStG)

- ▶ Besteuerung von einbezogenen Einkünften einer beherrschten ausländischen Gesellschaft (oder einer Betriebsstätte, deren Einkünfte nach DBA von der Steuer befreit sind) – im Folgenden nur „Zwischengesellschaft“ genannt – (es wird fingiert, dass die Einkünfte der Zwischengesellschaft von der tschechischen herrschenden Gesellschaft erzielt würden) je nach der Beteiligungsquote am gezeichneten Kapital der Zwischengesellschaft, sofern:

- ▶ die Zwischengesellschaft keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und
 - ▶ die von der Zwischengesellschaft entrichtete ausländische Körperschaftsteuer niedriger ist als 50 % der Steuer, die nach geltendem tschechischen Recht zu entrichten wäre, wenn die Zwischengesellschaft in Tschechien ansässig wäre, und
 - ▶ die tschechische herrschende Gesellschaft (selbst oder zusammen mit ihren verbundenen Unternehmen) unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Stimmrechte, des Kapitals hält oder Anspruch auf mehr als 50 % der Gewinne hat (in Bezug auf Betriebsstätten ist dieses Kriterium erfüllt).
- ▶ Anwendung auf Jahresbasis (bei Ende des Veranlagungszeitraums der Zwischengesellschaft).
- ▶ Nach der Begründung ist zwecks Steuervergleichs von der Gesamtsteuer der Zwischengesellschaft aus allen Einkünften, d. h. nicht nur von den einbezogenen Einkünften auszugehen. Zur Berechnung der theoretischen tschechischen Steuer werden einschlägige tschechische Rechtsvorschriften verwendet, d. h. vor allem das Rechnungslegungsgesetz und das Gesetz über Steuern vom Einkommen und Ertrag.
- ▶ Als herrschende Gesellschaft wird nach der Begründung nur ein unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Rechtsträger betrachtet, der unmittelbar oder mittelbar am gezeichneten Kapital der Zwischengesellschaft beteiligt ist. Das Kriterium des Stimmrechtsanteils und des Gewinnbeteiligungsrechts sind für die Bestimmung der herrschenden Gesellschaft ohne Belang, soweit die betreffende Gesellschaft nicht auch einen Anteil am gezeichneten Kapital der Zwischengesellschaft hält.
- ▶ Nach der Begründung bestimmt sich der Umfang der zuzurechnenden Tätigkeit anteilig zur Beteiligung am gezeichneten Kapital der Zwischengesellschaft, und zwar stets nach der Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausführung einer Tätigkeit, nicht also nach der Beteiligung zum Ende des Veranlagungszeitraums der Zwischengesellschaft. Ändert sich die Beteiligung an der

Zwischengesellschaft während des Veranlagungszeitraums, sind deren Tätigkeiten als von dem unbeschränkt steuerpflichtigen Rechtsträger während des Veranlagungszeitraums in einem unterschiedlichen Umfang ausgeführt anzusehen, ggf. als gar nicht ausgeführt, sofern die Beteiligung unter die festgelegte Mindestquote gesunken ist.

- ▶ Nach der Begründung sind infolge der Fiktion, nach der die Verwaltung von Vermögen durch die Zwischengesellschaft als von der herrschenden Gesellschaft ausgeführt fingiert wird, die von der Zwischengesellschaft gehaltenen Anteile an der herrschenden Tochtergesellschaft der letzteren zuzurechnen und, sofern einschlägige Voraussetzungen gegeben sind, können entsprechende Steuerbefreiungen berücksichtigt werden.
- ▶ Nach der Begründung ist die Ausübung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere anhand folgender Merkmale zu erkennen:
 - ▶ zur Ausübung der Tätigkeit werden Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eingesetzt;
 - ▶ falls reale wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird - ist zu beurteilen, ob die Einkünfte aus dieser Tätigkeit im Verhältnis zu (einbezogenen) passiven Einkünften wesentlich sind - z. B. durch das Verhältnis von aktiven und passiven (einbezogenen) Einkünften, ggf. das Verhältnis von Buchgewinn und Betriebskosten;
 - ▶ es ist auch zu prüfen, ob die einbezogenen Einkünfte im Zusammenhang mit der aktiven Tätigkeit stehen - eine Bank mit Filialen und einem umfassenden Kundenstamm kann auch passive Einkünfte in Form von Zinsen haben, wobei diese eindeutig im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit stehen;
 - ▶ wird die reale wirtschaftliche Tätigkeit von dem beherrschten ausländischen Unternehmen nur als Randtätigkeit betrieben oder umfasst der Großteil seiner Einkünfte die einbezogenen Einkünfte, die in keinem Zusammenhang mit der aktiven Tätigkeit stehen, oder wird die wirtschaftliche Tätigkeit nur zum Schein ausgeübt, kann diese Tätigkeit nicht als wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit qualifizieren;

▶ man kann auch die OECD-Leitlinien zur Hand nehmen und den Begriff „substantial commercial activity“ heranziehen;

▶ hierdurch soll die Hinzurechnungsbesteuerung auf sog. hohle Gebilde (substanzlose Gesellschaften) beschränkt werden, d. h. auf Rechtssubjekte, deren Zweck darin besteht, Vermögenswerte aufzunehmen, die Einnahmen abwerfen, so z. B. Rechte des geistigen Eigentums oder Wertpapiere; diese Einnahmen wurden im Sitzstaat dieser substanzlosen Gesellschaft, nicht in Tschechien besteuert, obwohl sie aus wirtschaftlicher Sicht in Tschechien generiert wurden. Somit besteht der Hauptzweck der ausländischen Gesellschaft in der Erlangung eines Steuervorteils in Form der Niedrigbesteuerung.

▶ Einzubeziehen sind folgende Einkünfte der Zwischengesellschaft:

- ▶ Fremdkapitalerträge (vgl. den vorstehenden Abschnitt zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen);
- ▶ Lizenzgebühren;
- ▶ Gewinnanteile (Dividenden);
- ▶ Einkünfte aus der Anteilsveräußerung;
- ▶ Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
- ▶ Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten;
- ▶ Einkünfte aus Lieferungen und Leistungen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese abgesetzt werden, wobei nur geringe oder keine Wertschöpfung stattfindet.
- ▶ Einkünfte aus Lieferungen und Leistungen an ein verbundenes Unternehmen, dessen Tätigkeit in Bezug von Lieferungen und Leistungen von verbundenen Unternehmen in Absatz dieser Lieferungen und Leistungen an verbundene Unternehmen besteht, wobei nur geringe oder keine Wertschöpfung stattfindet.

- ▶ Als verbundene Unternehmen gelten für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung kapitalmäßig verbundene Unternehmen und Unternehmen, bei denen ein Unternehmen Anspruch auf mindestens 25 % der Gewinne des anderen Unternehmens hat.
- ▶ Der Anteil der herrschenden Gesellschaft an der Zwischengesellschaft vermindert sich anteilig um andere Beteiligungen (hier wird auf Beteiligungsstrukturen abgezielt, in denen der Anteil an der Zwischengesellschaft durch zwei (oder mehrere) tschechische Unternehmen gehalten wird - unmittelbar durch die Tochtergesellschaft und mittelbar durch die Muttergesellschaft).
- ▶ Verluste der Zwischengesellschaft sind in die nächsten drei Jahre vortragsfähig.
- ▶ Zugelassen werden soll die Anrechnung der tatsächlich entrichteten Steuer (Berechnung nach tschechischem Recht) und wohl auch der ausländischen Hinzurechnungssteuer auf die identischen Einkünfte (d. h. bei einer mittelbar gehaltenen Zwischengesellschaft, wenn die ausländische Tochtergesellschaft auch die Hinzurechnungsbesteuerung anwendet).
- ▶ Einkünfte aus der Veräußerung der Zwischengesellschaft sollten im Umfang des nach den vorstehenden Absätzen versteuerten Betrags (unverteilter Gewinn) nicht mehr steuerpflichtig sein.

„Hybride Gestaltungen“ - Lösung der Folgen unterschiedlicher rechtlicher Qualifikation (§ 23h tEStG)

- ▶ Diese Maßnahme ist grundsätzlich anwendbar für Veranlagungszeiträume, die ab dem 1. Januar 2020 beginnen.
- ▶ Die Regelung richtet sich gegen folgende Fallgestaltungen:
 - ▶ doppelter Abzug,⁴
 - ▶ Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung⁵ und
 - ▶ sog. importierte Inkongruenzen.⁶

Doppelter Abzug

- ▶ Sofern infolge rechtlicher Inkongruenzen eine Ausgabe (oder ein anderer Posten) die Bemessungsgrundlage verbundener Unternehmen mehr als einmal mindert [in Abzug gebracht wird], wobei die korrespondierende Einnahme nicht mehrfach in die Bemessungsgrundlage dieser verbundenen Unternehmen einbezogen wird, ist die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der ein solches verbundenes Unternehmen ist, um den der Minderung [Abzug] der Bemessungsgrundlage entsprechenden Betrag unter der Voraussetzung zu erhöhen, dass
 - ▶ die Tschechische Republik nicht Quellenstaat [dieser Ausgabe] ist oder
 - ▶ die Tschechische Republik Quellenstaat [dieser Ausgabe] ist und der Staat, in dem diese Ausgabe in Abzug gebracht wird, keine vergleichbare Regel anwendet.
- ▶ Primär wird der Abzug im Quellenstaat nicht in Frage gestellt (dies gilt jedoch nicht, sofern keine vergleichbare Regel greift).

Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung

- ▶ Sofern infolge rechtlicher Inkongruenzen eine Ausgabe aufgrund einer Zahlung zwischen verbundenen Unternehmen die Bemessungsgrundlage mindestens eines dieser Unternehmen mindert und gleichzeitig die Einnahme aus dieser Zahlung nicht in die Bemessungsgrundlage des empfangenden verbundenen Unternehmens einbezogen wird, erhöht sich die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der verbundenes Unternehmen ist, bei dem
 - ▶ es zur Minderung der Bemessungsgrundlage [Abzug] gekommen ist, um den Betrag der Minderung [Abzug] in dem Umfang zu erhöhen, in dem die korrespondierende Einnahme nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird, falls die Tschechische Republik Quellenstaat ist;

⁴ Artikel 9 Absatz 1 ATAD II <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:32017L0952>

⁵ Artikel 9 Absatz 2 ATAD II

⁶ Artikel 9 Absatz 3 ATAD II

- es nicht zur Einbeziehung der Einnahme in die Bemessungsgrundlage gekommen ist, um den Betrag der nicht einbezogenen Einnahme zu erhöhen, falls die Tschechische Republik nicht Quellenstaat ist und der Staat, in dem diese Zahlung die Bemessungsgrundlage mindert, keine vergleichbare Regel anwendet.
- Primär wird der Abzug im Quellenstaat verweigert (dies gilt jedoch nicht, sofern keine vergleichbare Regel greift).
- Nach der Begründung stellt die Regelung zu hybriden Gestaltungen nach der Mutter-Tochter-RL gegenüber der Regelung durch die ATAD-Richtlinie *lex specialis* dar - d. h. bei Abzug im Quellenstaat wird die Befreiung in Tschechien verweigert.

Importierte Inkongruenzen

- Sofern die Ausgabe (oder ein anderer Posten), die die Bemessungsgrundlage eines verbundenen Unternehmens mindert, Grundlage für einen anderen Posten ist, der die Bemessungsgrundlage eines anderen verbundenen Unternehmens in den vorstehenden zwei Ziffern genannten Fallgestaltungen mindert, ist die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der verbundenes Unternehmen ist, um einen Betrag, welcher der Minderung durch diesen Posten entspricht, zu erhöhen, und zwar in dem Umfang, in dem in einem anderen Staat keine Korrektur, die mit den in den vorstehenden zwei Ziffern beschriebenen Korrekturen vergleichbar ist, vorgenommen worden ist.
- Diese Maßnahme richtet sich bspw. gegen eine Kreditkette innerhalb der Gruppe, wenn die hybride Gestaltung erstmals in der zweiten oder weiteren Stufe (typischerweise außerhalb der EU) zum Vorschein kommt.

Verbundene Unternehmen

- Als verbundene Unternehmen für Zwecke der Regelung zu hybriden Gestaltungen gelten die verbundenen Unternehmen

nach der Begriffsbestimmung für die Hinzurechnungsbesteuerung damit, dass die Anforderung an die Beteiligung an Kapital, Stimmrechten oder Gewinn auf 50 % erhöht wird. Hinzukommen noch anders verbundene Unternehmen (maßgeblicher Einfluss auf die Unternehmensleitung/Leitung des Steuerpflichtigen), der Steuerpflichtige und seine Betriebsstätte.

Allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch (§ 8/4 tAO)

- Das tschechische Finanzministerium hat in seinem Diskussionspapier aus dem März 2017⁷ mit der Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift (GAAR) in tschechisches Steuerrecht nicht gerechnet, weil diese integraler Bestandteil der Rechtsordnung der Tschechischen Republik sei.
- Aus dem Änderungsgesetz ist ersichtlich, dass eine straffe Fassung der Missbrauchsvorschrift doch Einzug in die tschechische Abgabenordnung gefunden hat.
- Die Endfassung der Missbrauchsvermeidungsvorschrift: „Unbeachtlich für die Steuerverwaltung bleiben Rechtshandlungen und andere für die Steuerverwaltung maßgebende Tatsachen, deren überwiegender Zweck darin besteht, entgegen Sinn und Zweck der Steuervorschrift einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.“⁸
- Der Hauptunterschied zur ersten Fassung des Referentenentwurfs besteht darin, dass die Formulierung „Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke“ (ist die Erlangung eines steuerlichen Vorteils) durch „überwiegender Zweck“ ersetzt worden ist.
- Diese Veränderung bezeugt die Bemühung des Gesetzgebers, eine Kontinuität mit der bisherigen Praxis zur Verhinderung von Missbrauch zu wahren.
- Nach der Begründung hat sich der Gesetzgeber für die in der Rechtsprechung gängige Formulierung „überwiegender Zweck“ entschieden, obwohl die ATAD-Richtlinie von „dem

⁷ <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>

⁸ Vergleich mit der Fassung in der ATAD-Richtlinie: „Liegt unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft, so berücksichtigen die Mitgliedstaaten diese bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen. [...] gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge solcher Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, als sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“

wesentlichen Zweck oder einem der wesentlichen Zwecke“ spricht. Die Änderungsvorlage knüpft an die in der Rechtsprechung verwendeten Begriffe an, um dem Risiko einer abweichenden Auslegung, dass jeder neue Formulierungsversuch mit sich bringen könnte, entgegenzuwirken.

- ▶ Weitere interessante Begründungspunkte:
 - ▶ Wenn die Finanzbehörde es vermag sekundäre Zwecke zu demaskieren, deren Quantität vor allem von dem Primärzweck ablenken soll, und überzeugend zu begründen, dass dieser Primärzweck in der Erlangung eines nicht vorgesehenen Steuervorteils besteht, kann solcher Zweck als überwiegender Zweck betrachtet werden.
 - ▶ Die vorgeschlagene Regelung zielt jedoch nicht auf Konstellationen ab, in denen die Rechtsordnung dem Steuersubjekt die Möglichkeit eröffnet, zwischen mehreren Wegen, die zur Erreichung dessen Ziels führen, zu wählen, und das Steuersubjekt sich für einen dieser Wege wegen steuerlicher Vorteilhaftigkeit, die vom Gesetz vorgesehen ist, entschließt.
 - ▶ Für den Fall, dass die Finanzbehörde diese [Missbrauchsvorschrift] anwendet und die vorliegenden für die Steuerverwaltung maßgebenden Tatsachen nicht berücksichtigt, ist die Steuer zu ermitteln und festzusetzen, wie diese bei Vornahme von Rechtshandlungen oder bei Vorliegen von anderen Tatsachen, die in Bezug auf die bestehenden wirtschaftlichen Gegebenheiten und Beziehungen angemessen erscheinen, zu ermitteln und festzusetzen wäre.

Kursorische Darstellung einiger ausgewählter Vorschriften:

Forschung und Entwicklung - Absichtsanzeige (§ 34ba tEStG)

- ▶ Die neue Regelung des § 34ba tEStG wird zur Vereinfachung eingefügt. Danach haben Steuerpflichtige dem Finanzamt im Voraus mitzuteilen (Absichtsanzeige), dass sie beabsichtigen, den Abzugsposten zur Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE-Abzugsposten) im Zusammenhang mit der Umsetzung neuer Forschungs- und Entwicklungsprojekte geltend zu machen.

- ▶ Für jeden einzelnen FuE-Projekt hat eine gesonderte Absichtsanzeige zu erfolgen. Nach der Begründung handelt es sich hierbei um die erste Handlung des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde bei der Umsetzung eines konkreten FuE-Projekts. Die Absichtsanzeige erfolgt nur einmal, und zwar zu Beginn des Projekts, auch wenn sich die Umsetzung über mehrere Jahre hinzieht. Mit Einreichung der Absichtsanzeige wird der Zeitpunkt bestimmt, ab dem die FuE-Kosten grundsätzlich in die Berechnung des Abzugspostens einbezogen werden können. Die Absichtsanzeige umfasst:
 - ▶ Identifikationsangaben des Steuerpflichtigen;
 - ▶ Titel des FuE-Projekts mit Beschreibung dessen Ausrichtung.
- ▶ Nach der bisherigen Fassung des tEStG ist das FuE-Projekt noch vor Beginn der Umsetzung zu erstellen und zu genehmigen. Nunmehr besteht die Pflicht zur Genehmigung der Projektdokumentation (bisher „FuE-Projekt“) erst, nachdem die Absichtsanzeige erfolgt ist, und zwar in der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum, für den der FuE- Abzugsposten erstmals berücksichtigt wird oder werden soll.
- ▶ Die Projektdokumentation kann nunmehr auch in einem der nachfolgenden Veranlagungszeiträume genehmigt werden. Die Einbeziehung von Kosten in den FuE-Abzugsposten erfolgt frühestens in dem Veranlagungszeitraum, für den in der Frist zur Abgabe der Steuererklärung die genehmigte Projektdokumentation vorliegt, d. h. nicht für den Veranlagungszeitraum, in dem zwar die Absichtsanzeige erfolgt ist, ohne dass die Projektdokumentation genehmigt worden ist.
- ▶ Die Genehmigung der Projektdokumentation ist nunmehr auch durch eine natürliche Person, die mit Handlungsberechtigung ausgestattet ist (z. B. durch Vollmacht), möglich.
- ▶ Der Steuerpflichtige erfasst nach der Genehmigung eintretende Änderungen von Gegebenheiten, die in der Projektdokumentation enthalten sind. Änderungen bei Titel und Zielen des FuE-Projekts sind

während der Umsetzung ausgeschlossen. Die neue Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass sich Gegebenheiten während der Projektumsetzung faktisch ändern können. Diese Änderungen sind jedoch nicht in der Projektdokumentation, sondern in einem hierzu geführten Nebenbuch zu erfassen. Fehlendes Nebenbuch hat die Kürzung des FuE-Abzugspostens zur Folge.

Ausgabenpauschalen (§ 7/7 tEStG)

- Das Steuerpaket sieht die Rücksetzung der vormalis halbierten Höchstbeträge bei den folgenden Ausgabenpauschalen vor. Im Einzelnen geht um die Anhebung des Höchstbetrags:
 - bei Einkünften aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Teichwirtschaft und bei Einkünften aus dem Betrieb von Handwerksgewerben von derzeit 800 000 CZK auf 1 600 000 CZK;
 - bei Einkünften aus Gewerbebetrieb von derzeit 600 000 CZK auf 1 200 000 CZK;
 - bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens von derzeit 300 000 CZK auf 600 000 CZK;
 - bei sonstigen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit von derzeit 400 000 CZK auf 800 000 CZK;
 - bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von derzeit 300 000 CZK auf 600 000 CZK.
- Nach den einschlägigen Übergangsbestimmungen können die Steuerpflichtigen die angehobenen Höchstbeträge der Ausgabenpauschalen erstmals für den Veranlagungszeitraum beanspruchen, in dem das Änderungsgesetz in Kraft tritt.

Anmeldung über Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige (§ 38da tEStG)

- Tschechische Vergütungsschuldner, die dem Steuerabzug unterliegende Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige zahlen, haben dies dem Finanzamt anzumelden.

- Die Anmeldung umfasst gegenüber der bisherigen Praxis zusätzlich auch Vergütungen, die von dem Steuerabzug befreit sind oder die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung in Tschechien nicht unterliegen, sofern der Gesamtwert solcher Vergütungen jeweiliger Art im betreffenden Kalendermonat TCZK 100 überschreitet.
- Es kann sich bspw. um Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren sowie Vergütungen für Dienstleistungen handeln, die im Gebiet Tschechiens erbracht worden sind. Die Anmeldepflicht gilt ab dem Tag des Inkrafttretens des Änderungsgesetzes.

IFRS (§ 23 tEStG)

- Bestimmte Finanzinstitute, die IFRS zu Ansatz und Bewertung von finanziellen Vermögenswerten für tschechische Rechnungslegungszwecke verwenden, haben das Ergebnis um den Betrag der ab Erwerb des finanziellen Vermögenswerts gebuchten Eigenkapitalveränderungen anzupassen, sofern die Realisierung des finanziellen Vermögenswerts nur über Eigenkapitalkonten erfasst wird. Diese Vorschrift ist ab dem Tag des Inkrafttretens des Änderungsgesetzes anzuwenden.
- Diese Finanzinstitute verwenden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht den IFRS 16 (Leasing), sondern (vereinfacht) das Prinzip der Periodenabgrenzung, wobei die Anwendung dieser Vorschrift auch für die im Jahr 2019 vor dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes beginnende Veranlagungszeiträume möglich ist.

Umsatzsteuer

Das Änderungsgesetz zum tUStG tritt am 1. April 2019 in Kraft - außer einiger Vorschriften, wie nachstehend beschrieben.

Zusammenfassung der wichtigsten Änderungen des Umsatzsteuerrechts:

Neue Legaldefinitionen und gesetzliche Kurzbezeichnungen

- Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ ist nunmehr definiert als Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, nicht wie bisher als nachhaltig ausgeübte Tätigkeit. Diese Änderung stellt darauf ab, auch Tätigkeiten, die nicht nachhaltig ausgeübt werden, aber zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen führen, einzubeziehen.
- Eingeführt wird eine gesetzliche Kurzbezeichnung „bewirkter Umsatz“ für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als solcher gegen Entgelt durchgeführt werden. Diese Kurzbezeichnung wird anschließend in mehreren Bestimmungen des tUStG verwendet, in denen sie Änderungen oder Konkretisierungen bei der Auslegung zu bewirken vermag, und zwar vor allem in Bezug auf Vorsteuerabzug bei Unternehmern, die auch nicht steuerbare Umsätze ausführen.
- Geändert wird die Berechnung der Steuer in § 37 tUStG, damit sowohl die Brutto- als auch die Nettoberechnung zum gleichen Ergebnis (Betrag) führen. In die Bemessungsgrundlage nicht einbezogen wird der durch Rundung des Gesamtentgelts auf ganze Kronen bei Barzahlungen entstehende Betrag. Wegen Überflüssigkeit wird der Text über die Möglichkeit zur Rundung des Steuerbetrags auf ganze Kronen weggelassen.
- Wesentlich geändert wird die umsatzsteuerliche Definition von Finanzierungsleasing. Als Lieferung von Gegenständen gilt nunmehr die Überlassung eines Gegenstands an eine andere Person zur Nutzung, sofern bei Vertragsabschluss klar ist, dass das Eigentumsrecht unter normalen Umständen auf den Nutzer übertragen wird. Da solche Verträge meistens mit längerer Laufzeit vereinbart werden, ist die

Geltung dieser Vorschrift durch einen Änderungsantrag auf den 1. Januar 2020 verschoben worden.

- Konkretisiert wird die Definition von „Wohnraum“ für Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes. Die neue Definition sieht vor, dass der Wohnraum die Anforderungen an dauerhaftes Wohnen erfüllen und zugleich hierzu bestimmt sein muss.
- Konkretisiert wird die Definition von „beruflicher Umschulung“ in Bezug auf Artikel 44 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates.

Gutscheine

- Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates werden neue Begriffe - Gutschein, Einzweck-Gutschein und Mehrzweck-Gutschein - ins tUStG eingeführt. Neben der Begriffsbestimmung enthält das Änderungsgesetz eine komplexe Regelung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen, die im Gegenzug für einen Gutschein bewirkt werden, darunter vor allem:
 - Jede Übertragung eines Einzweck-Gutscheins durch einen Steuerpflichtigen gilt als eine Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht. Die Besteuerung bei der Einlösung des Gutscheins richtet sich danach, ob der Einzweck-Gutschein als Entgelt von (i) dem Aussteller oder von (ii) einem Dritten angenommen wird. Im ersteren Fall ist die Einlösung nicht steuerbar, im letzteren Fall hingegen liegt ein steuerbarer Umsatz vor, der vom leistenden Unternehmer an den Gutscheinaussteller ausgeführt wird.
 - Bei Mehrzweck-Gutscheinen wird die Besteuerung an die Einlösung des Gutscheins geknüpft und die Übertragung ist für Zwecke der Umsatzsteuer belanglos. Gesonderte Dienstleistungen (z. B. Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen), die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen erbracht werden, sollen nach den normalen Umsatzsteuerregelungen behandelt werden.

- Besondere Regelung zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage bei der Einlösung von Mehrzweck-Gutscheinen.
- Besondere Bestimmung über die Berichtigung des Vorsteuerabzugs in dem Fall, in dem der Unternehmer einen gekauften Einzweck-Gutschein vor Ablauf der Frist für den Vorsteuerabzug nicht als Entgelt für Umsätze eingelöst hat. Auch bei umsatzsteuerlicher Deregistrierung ist der Vorsteuerabzug, der auf nicht eingelöste Einzweck-Gutscheine entfällt, zu kürzen.
- Angesichts dessen, dass die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates ab dem 1. Januar 2019 anwendbar und durch das Änderungsgesetz nicht fristgemäß umgesetzt worden ist, können ab dem 1. Januar 2019 ausgestellte Gutscheine bereits nach der neuen Regelung behandelt werden.

Umsatzsteuer-Kontrollmeldung

- Nach dem Änderungsgesetz hat die Finanzbehörde Ordnungsstrafen (Zwangsgelder) in Bezug auf Kontrollmeldungen innerhalb von 6 Monaten seit Verstoß per Bescheid festzusetzen, ansonsten erlischt der abgabenrechtliche Anspruch. Diese Pflicht der Finanzbehörde gilt auch rückwirkend für Ordnungsstrafen (Zwangsgelder), die vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes entstanden sind.
- Wenn der Steuerschuldner durch Nichterfüllung seiner Pflichten in Bezug auf die Kontrollmeldung die Verwaltung von Steuern wesentlich erschwert oder verhindert, kann die Finanzbehörde Zwangsgeld bis zu TCZK 500 festsetzen, und zwar nunmehr ungeachtet dessen, dass die Festsetzung einer Ordnungsstrafe (bis TCZK 50) nicht vorausgegangen ist.

Änderungen bei Grundstücksumsätzen:

- Unter Mietverhältnis fallen nunmehr auch das Errichten, das Bestehen oder das Erlöschen einer Dienstbarkeit, sofern die Merkmale eines Mietverhältnisses gegeben sind. Dies kann sich insbesondere darauf auswirken, zu welchem Zeitpunkt der Umsatz als bewirkt gilt oder ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.
- Eingeführt wird eine 5-Jahres-Spekulationsfrist zur Befreiung von Lieferungen bestimmter unbeweglicher Sachen, für die nach dem Baugesetz in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung keine

Gebrauchsabnahme erfolgt. Die Frist beginnt mit der Ingebrauchnahme des Bauwerks oder mit der Ingebrauchnahme nach einer wesentlichen Änderung des Bauwerks.

- Konkretisierung, dass bei Lieferung von Grundstücken, die eine Funktionseinheit mit Bauwerken bilden, der Beginn der Spekulationsfrist nach dem jeweiligen Bauwerk bestimmt wird.
- Eingeführt wird eine neue Pflicht zur Berichtigung der Vorsteuer aus wesentlichen Reparaturen bei Lieferung (Übertragung) einer unbeweglichen Sache innerhalb von 10 Jahren nach Fertigstellung der Reparatur. Als wesentliche Reparaturen gelten solche Reparaturen, bei denen die Summe der empfangenen Umsätze TCZK 200 je Reparaturvorgang überschreitet. Bei Reparaturen, die vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes in Angriff genommen worden sind, wird dem Unternehmer ein Wahlrecht eingeräumt, nach der bisherigen oder der geänderten Fassung des tUStG vorzugehen.
- Beherbergungsleistungen fallen nach § 56a Abs. 3 tUStG nicht unter die steuerfreie Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken.
- Mit Wirkung ab dem Jahr 2021 wird das Optionsrecht zur Umsatzsteuer bei Gewerberäumen beschränkt und bei Wohnräumen, (im Wesentlichen Familienhäuser, Wohnungen und weitere Bauwerke, die überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden) abgeschafft. Falls bei Erwerb des vermieteten Wohnraums die Vorsteuer in Abzug gebracht worden ist, muss der Vorsteuerabzug ab dem Jahr 2021 berichtigt werden.
- Neu geregelt wird der Zeitpunkt der Dienstleistung bei Nebenleistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Grundstücksvermietung stehen (z. B. Bewachungsdienst, Raumpflege, Rezeptionsdienst) - als Zeitpunkt der Dienstleistung gilt der Tag der Feststellung des Betrags (Rechnungseingang) ähnlich wie bei Gas-, Strom- oder Wasserlieferungen.

Berichtigung der Bemessungsgrundlage

- Die Berichtigungsvorgänge werden besser terminologisch unterschieden - die Berichtigung der Bemessungsgrundlage bei Änderungen nach dem Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes und die Berichtigung des Steuerbetrags in anderen Fällen (anders als durch Gesetz festgelegt).

- ▶ Die Berichtigung der Bemessungsgrundlage stellt einen eigenständigen Umsatz dar, der an dem Tag, an dem die für die Berichtigung maßgebenden Umstände eingetreten sind, als bewirkt gilt. Grundsätzlich ist die Berichtigung der Bemessungsgrundlage in dem Besteuerungszeitraum zu erklären, in dem die Berichtigung als bewirkt gilt. Bei Verminderung der Bemessungsgrundlage kann die Berichtigung erst in der USt-Erklärung für den Besteuerungszeitraum vorgenommen werden, in dem der Unternehmer zumutbare Anstrengungen unternommen hat, um die berichtigte Rechnung dem Lieferungs- oder Leistungsempfänger zuzustellen.
- ▶ Nunmehr kann die Berichtigung erfolgen, sofern der Zeitpunkt, zu dem die Berichtigung der Bemessungsgrundlage als bewirkt gilt (Eintritt der für die Berichtigung maßgebenden Umstände), vor Ablauf von 3 Jahren nach Ende des Besteuerungszeitraums, in dem die Pflicht zur Steueranmeldung ursprünglich entstanden ist, liegt. Somit können die von der Generalfinanzdirektion bestätigten Ergebnisse der Diskussion im Koordinierungsausschuss zum Beitrag 499/22.03.17 als überholt betrachtet werden.
- ▶ Bei vertragsmäßiger Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nach § 13 Abs. 3 Buchst. c) tUStG (Finanzierungsleasing) ist die Vornahme einer Berichtigung der Bemessungsgrundlage während der ganzen Dauer dieser Überlassung möglich. Bislang war die Berichtigung der Bemessungsgrundlage nur bei Vertragsende möglich, zu dem die Übertragung des Eigentumsrechts erfolgt oder nicht erfolgt ist. Nunmehr wird die Möglichkeit zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage auch während der Vertragslaufzeit eröffnet, sofern die Mindestlaufzeit des Vertrags mehr als 3 Jahre beträgt.
- ▶ Die Dreijahresfrist für die Berichtigung der Bemessungsgrundlage wird während eines Gerichts- oder Schiedsgerichtsverfahrens gehemmt, sofern sich dieses Verfahren auf die Höhe des Entgelts für den ursprünglichen Umsatz auswirken kann. Beim Insolvenzverfahren wird die Frist im Zeitraum von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bis zur Genehmigung des Reorganisationsplans gehemmt. Bei vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes eingeleiteten Verfahren sind die Übergangsbestimmungen zu beachten.

- ▶ Bei der Reorganisation des Schuldners ist die Berichtigung der Bemessungsgrundlage auf Fälle beschränkt, in denen die Forderung in den Reorganisationsplan aufgenommen worden ist. Laut der im August 2018 erlassenen Information der GFD⁹ ist die Rechtskraft des Reorganisationsplans als der für die Berichtigung der Bemessungsgrundlage maßgebende Zeitpunkt anzusehen, wobei das Änderungsgesetz auf den Zeitpunkt der Genehmigung des Reorganisationsplans verweist. Für Reorganisationsfälle gibt es auch eine Sonderregelung zum Zeitpunkt der Bewirkung des steuerbaren Umsatzes.

Berichtigung der Bemessungsgrundlage bei uneinbringlichen Forderungen

- ▶ Das Änderungsgesetz schafft zusätzliche Möglichkeiten zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage für uneinbringliche Forderungen. Die Berichtigung ist nunmehr auch dann möglich, wenn der Gläubiger seine Rechte im betreffenden Verfahren (Vollstreckungs-, Insolvenz-, Nachlassverfahren) geltend gemacht hat und dieses Verfahren noch nicht beendet worden ist und seit dem Ende des betreffenden Veranlagungszeitraums bereits 5 Jahre verstrichen sind.
- ▶ Von der Berichtigung der Bemessungsgrundlage für uneinbringliche Forderungen sind weiterhin ausgeschlossen: Forderungen gegen Nichtunternehmer, Forderungen gegen verbundene Unternehmen; Forderungen gegen Gesellschafter, Forderungen gegen Schuldner, die zum Zeitpunkt der Bewirkung des ursprünglichen Umsatzes den Status unzuverlässiger Unternehmer oder unzuverlässige Person (bzw. Nichtunternehmer) innehatten; Fälle, in denen der Gläubiger zum Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistung wusste oder wissen sollte und konnte, dass die Forderung nicht ordnungsgemäß beglichen würde; Fälle, in denen die Unternehmereigenschaft des Schuldners nicht mehr besteht.
- ▶ Die Frist für die Berichtigung der Bemessungsgrundlage für Forderungen endet 3 Jahre nach Ende des Besteuerungszeitraums, in dem der steuerbare Umsatz bewirkt oder das Gesamtwerk (bei Teilleistungen) abgenommen worden ist. Diese Frist wird gehemmt während der Dauer

⁹ GFD-Information betr. Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 42 Abs. 1 Buchst. b) tUStG bei Umsätzen mit Schuldndern, deren Insolvenz im Reorganisationsverfahren gelöst wird

eines Vollstreckungs-, Insolvenz- oder Nachlassverfahrens, in dem der Gläubiger die Befriedigung der Forderung anstrebt. Die Fristhemmung ist auch in einigen weiteren Fällen vorgesehen.

- Das Änderungsgesetz enthält außerdem neue Regelungen zur Höhe der Berichtigung der Bemessungsgrundlage für uneinbringliche Forderungen und zur Vornahme zusätzlicher Berichtigungen, zu Anforderungen an berichtigte Rechnungen und zu Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Schuldner (§ 74a tUStG).
- Bei Vorliegen von Voraussetzungen ist die Anwendung der neuen Regelungen bereits bei steuerbaren Umsätzen, die vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes bewirkt worden sind, möglich.

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

- Eingeführt wird eine besondere Frist für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus einem vor Bewirkung des Umsatzes gezahlten Entgelts, sofern das Entgelt weder zurückgezahlt noch für andere Umsätze verwendet worden ist. Anders als bei der allgemeinen Frist beginnt die besondere Frist ab Ende des Besteuerungszeitraums, in dem der Vorsteuerabzug aus der Anzahlung erstmals geltend gemacht werden konnte.

Rechnungen

- Die Unternehmer sind nunmehr kraft Gesetzes verpflichtet, Rechnungen (Steuerbelege) oder berichtigte Rechnungen nicht nur auszustellen, sondern auch zumutbare Anstrengungen zu unternehmen, um diese dem Lieferungs- oder Leistungsempfänger zuzustellen.
- Berichtigte Rechnungen sollen die Angabe zum Zeitpunkt enthalten, zu dem die Berichtigung der Bemessungsgrundlage als eigenständiger Umsatz bewirkt gilt. Dieser Zeitpunkt ist maßgebend für die Aufnahme der Rechnung in die USt-Kontrollmeldung sowohl beim leistenden Unternehmer als auch beim Lieferungs- oder Leistungsempfänger.
- Bei der Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 42 tUStG oder bei der Berichtigung des Steuerbetrags nach § 43 tUStG hat der Unternehmer eine berichtigte Rechnung in dem Fall auszustellen, in dem er zwar nicht verpflichtet war, die ursprüngliche Rechnung

auszustellen, aber er dies trotzdem getan hat und der Lieferungs- oder Leistungsempfänger zugleich hinreichend bekannt ist.

- Die Voraussetzungen für die Ausstellung einer Sammelrechnung werden erweitert und die Anforderungen an Sammelrechnungen werden konkretisiert.

Unternehmereigenschaft, umsatzsteuerliche Registrierung und Deregistrierung

- Lang diskutierte Änderungen in der Auffassung von Geschäftsführer als selbständiger Unternehmer (vor allem in Bezug auf das OVwG-Urteil 2 Afs 100/2016) finden im Änderungsgesetz keinen Niederschlag. Nicht als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit gelten nach wie vor Tätigkeiten im Arbeitsverhältnis und Tätigkeiten, wenn die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit besteuert werden.
- Es wird konkretisiert, dass auch Steuerpflichtige, auf die im Zuge einer Umwandlung das Vermögen des untergehenden oder spaltenden Rechtsträgers als Unternehmers übergeht oder übertragen wird, Unternehmerstatus erlangen. Dies gilt auch dann, wenn die Eintragung der Umwandlung in einem ausländischen Handelsregister oder in einen der tschechischen öffentlichen Register (z. B. Vereins-, Stiftungs- Anstaltsregister) erfolgt.
- Die Option zu umsatzsteuerlicher Registrierung als identifizierte Person (etwa Halbunternehmer) vor Eintritt der gesetzlichen Registrierungspflicht (d. h. vor Überschreitung der Erwerbsschwelle von TCZK 326) besteht auch für solche Steuerpflichtige, die nicht für die Anwendung des § 2b tUStG optiert haben.
- Durch das Änderungsgesetz wesentlich verändert werden die Regelungen zum Vorsteuerabzug aus Umsätzen, die vor der Registrierung zur USt. bezogen worden sind. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Vorsteuerabzug aus Umsätzen geltend gemacht werden, die bis zu 60 Monaten vor der Registrierung bezogen worden sind sowie aus bestimmten Umsätzen, die Wirtschaftsgüter betreffen, die zum Zeitpunkt der Registrierung nicht mehr zu dem Betriebsvermögen des Unternehmers gehören.

- Eingefügt wird eine neue Pflicht zur Rückzahlung der in Abzug gebrachten Vorsteuer aus geringwertigen Wirtschaftsgütern, die innerhalb von 11 Monaten vor Deregistrierung erworben worden sind.
- Die Finanzbehörden ergänzen im Umsatzsteuerregister die Angabe darüber, dass es sich um einen Unternehmer handelt, der weder Sitz noch Betriebsstätte im Inland hat. Diese Angabe ist künftig auch im Registrierungsformular zu machen. Für im Umsatzsteuerregister geführte Unternehmer ist diese Angabe von der Finanzbehörde innerhalb von einem Monat nach Inkrafttreten des Änderungsgesetzes zu ergänzen.

Grenzüberschreitende Transaktionen

- Eingeführt wird eine Ausnahmeregelung (§ 10i tUStG) zur Ortsbestimmung bei Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachten Dienstleistungen an Nichtunternehmer (Privatpersonen). Bis zum jährlichen Schwellenwert von EUR 10 000 richtet sich die Ortsbestimmung für die erbrachten Dienstleistungen nach der Grundregel in § 9 Abs. 2 tUStG - der Leistungsort befindet sich im Sitzstaat des Leistungserbringers.
- Ein Erwerber, der Waren aus einem anderen Mitgliedstaat unter Angabe seiner tschechischen USt-IdNr. erworben hat, wobei die Waren tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, hat nunmehr nicht nur den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Waren im Eingangsmitgliedstaat besteuert worden sind, sondern auch dafür, dass er seiner Pflicht zur Anmeldung der Steuer oder des Umsatzes im Eingangsmitgliedstaat nachgekommen ist. Andernfalls wird der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland besteuert und das Recht auf Vorsteuerabzug versagt.
- Geändert wird die Regelung zum Nachweis des Ausgangs aus dem Gemeinschaftsgebiet. Der Nachweis des Warenausgangs durch andere Beweismittel ist nunmehr auch bei als Zollanmeldung geltenden Handlungen nach Artikel 141 Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission möglich.
- Bei Warenausfuhren wird die Bestimmung geändert, nach der Dienstleistungen bei der Ausfuhr steuerfrei sind. Weggelassen wird der

bislang unter Buchstabe a) aufgeführte Ausdruck Beförderungsleistung. Diese wird von dem allgemeineren Begriff „in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen stehende Dienstleistungen“ umfasst. Die Regelung bezweckt in Übereinstimmung mit der EuGH-Rechtsprechung durch Subunternehmer erbrachte Beförderungsleistungen von der Steuerbefreiung auszuschließen.

- Erweitert wird der Anwendungsbereich der Bestimmung, nach der die Überlassung ohne Übereignung von eingeführten Waren, die in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, einer Lieferung von Gegenständen gleichgestellt wird. Die Beschränkung auf Waren, die in Eigentum von Drittlandsunternehmern stehen, ist entfallen.
- Bei Lieferungen mit Installation oder Montage durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer wird die Umkehr der Steuerschuldnerschaft beim Leistungsempfänger nur dann ausgelöst, wenn dieser ausländische Unternehmer nicht im Inland umsatzsteuerlich registriert ist. Somit wird die Behandlung von Warenlieferungen und Montagelieferungen vereinheitlicht.

Umsatzsteuerfreiheit

- Verschärft wird die Steuerbefreiung bei Umsätzen, die von gemeinnützigen Einrichtungen als Gegenleistung für den Mitgliedsbeitrag bewirkt werden. Nunmehr wird die Befreiungsvoraussetzung an den Inhalt (Charakter) der ausgeübten Tätigkeit (politisch, gewerkschaftlich, religiös, patriotisch, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerlich) bzw. nicht mehr an die Rechtsform geknüpft. Die Errichtung in der Rechtsform Verein, Kirche, politische Partei, Religionsgesellschaft oder Gewerkschaft ist für die Steuerbefreiung nicht mehr ausreichend.
- Beschränkt wird die Befreiung außerdem bei Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Muttermilch. Die Befreiung greift nicht mehr, soweit zum Zeitpunkt der Lieferung klar ist, dass diese medizinischen Waren für die Industrieproduktion bzw. nicht unmittelbar für die Gesundheitspflege oder therapeutische Zwecke bestimmt sind.

Einrichtungen des öffentlichen Rechts

- ▶ Nach dem tUStG in der bisherigen Fassung gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Staaten, Länder, Gemeinden Gemeindeverbände) nicht als Unternehmer, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, sofern diese Behandlung nach Entscheidung der zuständigen Behörde zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Durch eine Regierungsverordnung festgelegt wird ein Katalog von Tätigkeiten, bei denen gegeben ist, dass sie zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Bei Verabschiedung des Änderungsgesetzes war kein Entwurf dieser Regierungsverordnung öffentlich bekannt.
- ▶ Durch das Änderungsgesetz wird die Formulierung „[Steuerpflichtiger], der als solcher handelt“ in mehrere Bestimmungen eingefügt. Hierdurch wird der Gesetzestext konkretisiert und in besseren Einklang mit der MwStSystRL gebracht.
- ▶ Eine neue Definition des Begriffs „mit dem Preis zusammenhängende Subvention“ ist durch einen Änderungsantrag entfallen bzw. dem Begriff „Entgelt“ untergeordnet worden, wobei sich die alte Definition von „mit dem Preis zusammenhängende Subvention“ nicht geändert hat.

Weitere Änderungen

- ▶ Die Anwendung der Fiktion, nach welcher der Bewirkungszeitpunkt bei Dauerleistungen auf den letzten Tag jedes auf das erste Kalenderjahr folgenden Kalenderjahres fällt, ist ausgeschlossen, sofern im Laufe des Jahres ein Entgelt vereinnahmt wird, aus dem die Steuer zu entrichten ist.
- ▶ Das Änderungsgesetz konkretisiert, dass die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht eintritt, wenn der Leistungsempfänger nicht in seiner Unternehmereigenschaft handelt.
- ▶ Die Fiktion der einvernehmlichen Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Einigkeit zwischen leistendem Unternehmer und Empfänger) kann bei begründeten Zweifeln an der Einreihung des Umsatzes für alle der Steuerschuldumkehr unterliegenden Umsätze, nicht nur für die im Anhang 6 zum tUStG aufgeführten Umsätze angewendet werden.

- ▶ Wird das Entgelt für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen vollständig oder teilweise mit virtueller Währung oder Sachleistung (Tauschumsatz) gezahlt, entspricht die Bemessungsgrundlage einem verkehrsüblichen Preis. Das Änderungsgesetz sieht eine neue Definition von verkehrsüblichem Preis.
- ▶ In den Umsatz einbezogen werden in Übereinstimmung mit der EuGH- Rechtsprechung auch Entgelte aus der Veräußerung materieller Wirtschaftsgüter, sofern diese Vorgänge der üblichen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmer zuzurechnen sind. Analog werden Entgelte aus der Veräußerung materieller Wirtschaftsgüter in den Aufteilungsschlüssel einbezogen, sofern dies im Rahmen des Unternehmens erfolgt.
- ▶ Beschränkt wird die Ausnahmeregelung, nach welcher der Unternehmer in Bezug auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die teilweise für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, für den vollen Vorsteuerabzug und die laufende Besteuerung der unternehmensfremden Verwendung optieren konnte. Diese Behandlung wird künftig nur für die Verwendung für den privaten Bedarf des Unternehmers oder den Bedarf seines Personals möglich sein.
- ▶ Das Änderungsgesetz konkretisiert die Formulierung des § 104 tUStG, nach der die Steuer in dem Besteuerungszeitraum, in dem diese hätte erklärt werden müssen, nicht mehr (nachträglich) festgesetzt wird, wobei der Unternehmer nur die festgesetzten Zinsen für den Zeitraum, in dem die Steuereinnahmen verkürzt waren, schuldet. Die neue Formulierung sieht keine inhaltlichen Änderungen vor, so dass die Ergebnisse des Diskussionsbeitrags 521/02.05.18 im Koordinierungsausschuss auch weiterhin anwendbar sind.
- ▶ Mit Wirkung ab dem Jahr 2021 sind alle Eingaben bei identifizierten Personen (Halbunternehmer) elektronisch abzugeben.

Umsatzsteuersätze

- ▶ Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2020 unterliegen Wärme- und Kältelieferungen dem zweiten ermäßigten Steuersatz von 10 %.

Verbrauchssteuern

Das Änderungsgesetz zum Verbrauchsteuergesetz tritt am 1. April 2019 in Kraft, sofern nachstehend nicht anders angegeben.

Nachfolgend sind die wichtigsten Änderungen dargestellt:

Einführung der Besteuerung erhitzter Tabakerzeugnisse:

- Es handelt sich um Tabakwaren, bei deren Konsum kein Verbrennungsprozess stattfindet, die durch die Nase konsumiert werden, nicht zum Kauen bestimmt sind und der Tabaksteuer nicht unterliegen.
- Bemessungsgrundlage ist die Menge in Gramm von Tabak, die in erhitzten Tabakwaren in der Kleinverkaufspackung zum Zeitpunkt der Steuerentstehung (wörtlich: Pflicht zur Anmeldung und Entrichtung der Steuer) enthalten ist.
- Die Steuer berechnet sich als Produkt von Bemessungsgrundlage und Steuersatz bzw. 2,236 CZK/g.
- Eine Kleinverkaufspackung muss mindestens 5 Stück erhitzte Tabakwaren umfassen und die gesetzlichen Angaben enthalten.
- Im Allgemeinen gilt, dass die Bestimmungen über Tabakwaren, die der Tabaksteuer unterliegen (nicht jedoch den gesonderten Regelungen für Zigaretten oder andere Warenarten), auf erhitzte Tabakwaren sinngemäß anzuwenden sind. Somit gilt, dass erhitzte Tabakwaren mit Steuerzeichen versehen sein müssen.
- Auf Beförderungen von erhitzten Tabakwaren sind die Bestimmungen für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren sinngemäß anzuwenden, da einige Bestimmungen über das EMCS-Verfahren nicht anwendbar sind).
- Die erhitzten Tabakwaren, die sich bereits im Verkehr befinden, gelten mit Inkrafttreten des Änderungsgesetzes als versteuert

und in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt. Die Pflicht zur Verwendung von Steuerzeichen wird für 6 Wochen nach Inkrafttreten des Änderungsgesetzes ausgesetzt. Die Verfügung über Packungen ohne Steuerzeichen ist innerhalb von maximal 7 Monaten nach Inkrafttreten des Änderungsgesetzes möglich. Danach werden diese Packungen als unversteuert betrachtet.

- Die Erlaubnis zum Betrieb eines Steuerlagers oder die Erlaubnis für den nicht nur gelegentlichen Bezug von erhitzten Tabakwaren sind bei einer Person, die vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes im Steuergebiet der Tschechischen Republik erhitzte Tabakwaren hergestellt oder diese ins Steuergebiet Tschechiens aus einem anderen Mitgliedstaat verbracht hat, während eines Übergangszeitraums von 1 Monat nach Inkrafttreten des Änderungsgesetzes nicht erforderlich.

Neue Regelung zur Verwendung von Steuerzeichen bei Tabakwaren

- Das geänderte Verbrauchsteuergesetz sieht zwei Kategorien vor: Tabakware mit fehlendem (unlesbarem) Steuerzeichen und Tabakware mit unrichtigem Steuerzeichen.
- Tabakwaren ohne Steuerzeichen bzw. ohne lesbare Steuerzeichen gelten als unversteuert. Die bisherigen Folgen dieses Tatbestands bleiben unverändert.
- Bei Tabakwaren mit unrichtigen Steuerzeichen bleiben die Verwaltungsstrafen für deliktisches Handeln erhalten: Geldbuße für die Begehung einer Ordnungswidrigkeit, Verfall von Tabakwaren mit fehlenden (unlesbaren) Steuerzeichen bzw. mit unrichtigen Steuerzeichen, Schutzmaßnahme der Beschlagnahme von Tabakwaren mit fehlenden (unlesbaren) Steuerzeichen bzw. mit unrichtigen Steuerzeichen. Bei Ordnungswidrigkeiten werden jedoch die Untergrenzen der Geldbußen abgeschafft.

- Unternehmen sollten sich mit den Gesetzesänderungen vertraut machen, um Geldbußen oder Verfall von Tabakwaren zu vermeiden. Durch die neue Regelung werden die Ordnungswidrigkeiten im Verbrauchsteuergesetz um weitere Tatbestände erweitert.

Änderungen bei Codes der Kombinierten Nomenklatur:

- Bei Mineralölen ist von der Verordnung des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, in der zum 1. Januar 2018 geltenden Fassung, auszugehen. Zur Überbrückung des Zeitraums bis zur Umsetzung künftiger Änderungen des EU-Rechts wird jeweils eine entsprechende Regierungsverordnung erlassen.
- Die aktualisierten KN-Codes finden Einzug in die betreffenden Gesetzesbestimmungen (§ 45, § 48, § 49, § 56, § 59, § 134b, § 134m, § 134w).

- Diese Regelung (samt allen Aktualisierungen) tritt mit Verkündung des Änderungsgesetzes in Kraft.

Ausdehnung der Erstattung von Steuern an Streitkräfte:

- Ergänzt wird die Erstattung der Verbrauchsteuer für Staaten, die der Partnerschaft für den Frieden beigetreten sind.
- Die Frist für die Beantragung der Steuererstattung wird von 6 auf 12 Monate verlängert.

Zölle

Abschaffung der Pflicht zur Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Sicherheit für die Zollschuld:

- Bei vorübergehender Verwahrung von Waren und bei besonderen Verfahren außer des Versandverfahrens ist es nicht mehr erforderlich die Umsatzsteuer in die zu leistende Sicherheit für eine möglicherweise entstehende Zollschuld einzubeziehen. Unzuverlässigen Unternehmern und unzuverlässigem Nichtunternehmern steht diese Erleichterung nicht zur Verfügung.
- Unternehmen können daher in Betracht ziehen, die geleistete Sicherheit für die Zollschuld herabzusetzen. Gerne steht Ihnen unser Zollteam zur Seite bei Verhandlungen mit der Zollbehörde.

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen - für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch „Building a better working world“.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.ey.com.

Für Abbestellung der Steuer News von EY wenden Sie sich bitte an Veronika Vacíková, E-Mail: veronika.vacikova@cz.ey.com oder Tel.: +420 225 335 261.

Kontakte

Besteuerung von Körperschaften

Jan Čapek +420 731 627 002
Libor Frýzek +420 731 627 004
Ondřej Janeček +420 731 627 019
René Kulínský +420 731 627 006
Lucie Řihová +420 731 627 058

Umsatzsteuer und Zölle

Jan Čapek +420 731 627 002
René Kulínský +420 731 627 006

Besteuerung natürlicher Personen

Martina Kneiflová +420 731 627 041

EY
Tel: +420 225 335 111
E-mail: ey@cz.ey.com

© 2019 Ernst & Young, s.r.o.

Alle Rechte vorbehalten.

ED None

Dieses Material dient nur zur allgemeinen Information und keine zuverlässige Grundlage für Dienstleistungen im Bereich Buchhaltung, Steuerberatung oder einer anderen Beratung. Bitte wenden Sie sich bei Bedarf an Ihren konkreten Berater.

ey.com/cz