

---

***Steuern auf  
einen Blick***  
2015/2016

## Vorwort

Durch die zunehmende Geschwindigkeit, mit der Änderungen der Steuergesetzgebung innerhalb der letzten Jahre vorgenommen wurden, wird es für den Steuerpflichtigen immer wichtiger, sich regelmäßig einen Überblick über den jeweils aktuellen Stand des Steuerrechts zu verschaffen. Auch das Jahr 2015 brachte zahlreiche Neuerungen mit sich.

Die wichtigsten für 2015 und die Folgejahre relevanten Neuerungen ergeben sich aus dem Steuerreformgesetz 2015/2016, dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (zu Redaktionsschluss lediglich im Entwurf vorliegend) sowie den von der OECD am 5. Oktober 2015 veröffentlichten Ergebnissen des BEPS-Projekts (Maßnahmenpaket aus 13 Berichten).

Wie bereits in den Vorjahren haben wir diese Broschüre in Form eines handlichen Wegweisers erstellt. Auf den folgenden Seiten informieren wir Sie in gewohnter Weise über die wichtigsten Regelungen sowie Änderungen im Bereich der Einkommen-, Lohn-, Körperschaft- und Umsatzsteuer.

Diese Broschüre wurde aufgrund ihres allgemeinen Informationscharakters und der Breite der dargestellten Steuerrechtsmaterien von „Steuertipps“ in „Steuern auf einen Blick“ umbenannt. Die Broschüre wurde sorgfältig ausgearbeitet, kann jedoch im Einzelfall individuelle Beratung nicht ersetzen und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

*Ihr Team von PwC*

# Inhalt

Vorwort . . . . .	3
<b>Einkommensteuer . . . . .</b>	<b>9</b>
Abfertigungsrückstellungen für Vorstände und GmbH-Geschäftsführer . . . . .	9
Abzugsteuer für beschränkt Steuerpflichtige . . . . .	9
AfA (Absetzung für Abnutzung) . . . . .	10
AfA bei Abbruch des Altgebäudes mit anschließendem Neubau . . . . .	11
AfA – geringwertige Wirtschaftsgüter . . . . .	12
AfA-Korrektur, periodenfremd . . . . .	12
AfA – Sonderregelungen . . . . .	13
Aktivierungspflicht Firmenwert . . . . .	14
Altersteilzeitvereinbarung (Blockmodell): Verbindlichkeit statt Rückstellung . . . . .	15
Anspruchsverzinsung . . . . .	15
Arbeitszimmer . . . . .	16
Aufzeichnungsverpflichtung . . . . .	16
Ausländische (Betriebsstätten-)Verluste . . . . .	17
Bagatellgrenze . . . . .	18
Bausparen . . . . .	18
Betriebsausgabenpauschalierung . . . . .	19
Bildungsfreibetrag/-prämie . . . . .	20
DBA-Entlastungsverordnung . . . . .	20
Einkommensteuertarif . . . . .	21
Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften . . . . .	22
Elektronische Einreichung der Steuererklärung . . . . .	23
Gewinnausschüttung – erweiterte KEST-Befreiung . . . . .	23
Gewinnfreibetrag . . . . .	24
Grenzen für die Einkommensteuererklärungspflicht . . . . .	28
Grenzen für Rechnungslegungspflicht . . . . .	29
Immobilienbesteuerung . . . . .	29
Incentive-Reisen . . . . .	35
Kapitalvermögen . . . . .	35
EU-Quellensteuergesetz . . . . .	43
Kapitalistische Mitunternehmer . . . . .	44
KFZ-Leasing . . . . .	44
Langfristige Rückstellungen . . . . .	45
Lehrlingsförderung . . . . .	46
Managergehälter . . . . .	48
Prämien . . . . .	48
Registrierkassenpflicht . . . . .	51

Spenden . . . . .	51
Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein . . . . .	54
Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz . . . . .	57
Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte . . . . .	62
Übertragung stiller Reserven . . . . .	64
Verlustvortrag aus den Vorjahren . . . . .	64
Verlustvorträge der Einnahmen-Ausgaben-Rechner . . . . .	64
Werbungskosten . . . . .	65
Wertpapiere zur Deckung der Pensionsrückstellungen . . . . .	65
Zinsenabzug bei fremdfinanzierter verdeckter Ausschüttung . . . . .	66
Zins- und Lizenzzahlungen . . . . .	67
Zufluss-/Abflussprinzip . . . . .	67
Zukunftsvorsorge . . . . .	68

## **Lohnsteuer, Sozialversicherung, Förderungen und Arbeitnehmerveranlagung . . . . .**

Arbeitnehmerveranlagung . . . . .	69
Beendigungszahlungen . . . . .	70
Betriebsveranstaltungen und Sachzuwendungen . . . . .	72
Firmenwagen – Sachbezug für Privatnutzung . . . . .	74
Geschenke . . . . .	75
Jobticket . . . . .	75
Jubiläumsgeschenke/Jubiläumsgelder . . . . .	76
Kinderbetreuungskosten . . . . .	77
Kinderfreibetrag . . . . .	77
Kirchenbeitrag . . . . .	78
Mitarbeiterbeteiligungen . . . . .	78
Mitarbeiter Rabatte . . . . .	78
Montageprivileg – begünstigte Auslandstätigkeit . . . . .	79
Pendlereuro . . . . .	80
Pendlerpauschale . . . . .	80
Pendlerpauschale und Firmenwagen . . . . .	82
Pflichtveranlagung . . . . .	82
Sonderausgaben . . . . .	83
Sozialversicherung – voraussichtliche Werte 2016 . . . . .	84
Trinkgelder . . . . .	84
Umqualifizierung von Werkverträgen . . . . .	85
Verschärfung des Lohn- und Sozialdumpinggesetzes . . . . .	85
Wirtschaftlicher Arbeitgeber . . . . .	86
Zinsersparnis bei verbilligtem oder kostenlosem Arbeitgeberdarlehen . . . . .	87


<b>Körperschaftsteuer</b> . . . . .	<b>88</b>
Abzugsverbot für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen . . . . .	88
Anrechnungsvortrag . . . . .	89
Dividendenausschüttungen . . . . .	90
Empfängernennung . . . . .	92
Forderungsverzicht bei Kapitalgesellschaften . . . . .	92
Gruppenbesteuerung . . . . .	93
Internationale Schachtelbeteiligung/Option . . . . .	104
Mantelkauf . . . . .	106
Mindestkörperschaftsteuerpflicht . . . . .	107
Privatstiftungen . . . . .	108
Rückerstattung österreichischer Quellensteuer . . . . .	120
Schuldzinsenabzug im Zusammenhang mit Beteiligungserwerben . . . . .	120
Verlustverrechnungsgrenze . . . . .	121
Vertreterbetriebsstätte . . . . .	121
Zuschreibungspflicht . . . . .	122
 <b>Umsatzsteuer</b> . . . . .	 <b>125</b>
Highlights aus der Rechtsprechung des EuGH . . . . .	125
Highlights aus der Rechtsprechung österreichischer Gerichte . . . . .	128
Steuerreformgesetz 2015/2016 / Abgabenänderungsgesetz . . . . .	134
Laufende Wartung UStR 2000 – Wartung 2015 – Highlights . . . . .	138
Salzburger Steuerdialog 2015 zur Umsatzsteuer – Highlights . . . . .	139
 <b>Sonstiges</b> . . . . .	 <b>142</b>
Advance Ruling . . . . .	142
Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen . . . . .	142
Bemessungsverjährungsfrist . . . . .	143
Gebühren . . . . .	144
Geschäftsführerhaftung . . . . .	145
Gesellschaftsteuer . . . . .	145
Grundbucheintragungsgebühr . . . . .	145
Grunderwerbsteuer . . . . .	147
Gründungsprivileg bei GmbHs . . . . .	150
Neugründungen/Betriebsübertragungen . . . . .	150
Offenlegungspflicht von Jahresabschlüssen . . . . .	151
Schenkungsmitteilgesetz . . . . .	153
Verrechnungspreise im Konzern . . . . .	154
Verschärfung bei der Selbstanzeige . . . . .	162
 <b>Linktipps allgemein</b> . . . . .	 <b>165</b>

## Einkommensteuer

### Abfertigungsrückstellungen für Vorstände und GmbH-Geschäftsführer

Die Bildung von Rückstellungen für schriftliche, rechtsverbindliche Abfertigungszusagen an Vorstände und Geschäftsführer ist nur nach den Regeln des § 14 EStG zulässig.


Voraussetzung ist, dass die zugesagte Abfertigung einer vergleichbaren gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung nachgebildet ist. Die Bildung einer Rückstellung für zusätzliche, freiwillige Abfertigungen mit steuerlicher Wirkung ist weiterhin nicht möglich.


 **Achtung:** Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen sind für Wirtschaftsjahre bis 31. Dezember 2015 maximal mit einem Realzinssatz von 2,5 % zu bewerten.

### Abzugsteuer für beschränkt Steuerpflichtige

Prinzipiell gilt eine Bruttoabzugssteuer in Höhe von 20 % bei bestimmten Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige. Bei Vergütungen an Mitglieder der EU oder eines EWR-Staates kann wahlweise die Nettoabzugssteuer angewendet werden. Diese ist mit einem Abzugssteuersatz in Höhe von 35 % (ab 2016 25 % laut Entwurf AbgÄG 2015) bei natürlichen Personen (25 % bei Körperschaften) zwar höher, bietet jedoch die Möglichkeit, Werbungskosten zu berücksichtigen. Der abzugsverpflichtete Empfänger der Leistung benötigt zur Anwendung der Nettoabzugssteuer eine schriftliche Aufstellung (Belege) der wirtschaftlich und unmittelbar mit der Einnahme zusammenhängenden Ausgaben. Der Abzugsverpflichtete muss darüber hinaus noch seine eigenen Spesen berücksichtigen und kann dann den Steuersatz von 35 %

(ab 2016 25 % laut Entwurf AbgÄG 2015) zur Anwendung bringen.

 **Beispiel:** A (natürliche Person, beschränkt steuerpflichtig) erhält für eine Leistung von B (in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und verpflichtet, die Steuer ans Finanzamt abzuführen) vertragsgemäß 1.000 EUR und teilt diesem schriftlich Betriebsausgaben in Höhe von 150 EUR mit. Somit ergibt sich bei 1.000 EUR minus 150 EUR ein Betrag von 850 EUR. Wurden von den 150 EUR bereits 100 EUR als Spesen von B getragen, ist der Betrag wieder um 100 EUR auf 950 EUR zu erhöhen. Nach Abzug der Nettosteuer fließen A 617,50 EUR (ab 2016: 712,50 EUR) zu, der Restbetrag geht ans Finanzamt. Im Falle der Anwendung der Bruttoabzugsteuer würden ihm 800 EUR zufließen (1.000 EUR minus 20 %).

 **Tip:** Nur bei Vorliegen von relativ hohen Ausgaben ist die Anwendung des Nettosteuersatzes für den beschränkt Steuerpflichtigen vorteilhaft. Vorsicht: Der Abzugsverpflichtete haftet für nicht ausreichend dokumentierte Betriebsausgaben gegenüber der Abgabenbehörde.

### AfA (Absetzung für Abnutzung)

Abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens sind ab Inbetriebnahme auf ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben („AfA“, Absetzung für Abnutzung). Diese bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung. Erfolgt die Inbetriebnahme in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres, so ist noch eine Halbjahres-AfA geltend zu machen (unabhängig davon, wann in der 2. Jahreshälfte die Inbetriebnahme stattgefunden hat). Des Weiteren gilt es zu beachten, dass für bestimmte Wirtschaftsgüter (z. B.: PKW oder Gebäude) die steuerliche von der unternehmensrecht-

lichen Nutzungsdauer abweichen kann, was eine Mehr-/ Weniger-Rechnung zur Folge hat.

Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer ab 2016 einheitlich 2,5 % (bisher 2 % bis 3 % AfA-Satz). Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5 %.

Den steigenden Immobilienpreisen von Grund und Boden soll im Bereich der Vermietung und Verpachtung damit Rechnung getragen werden, dass das Aufteilungsverhältnis der Anschaffungskosten von Grund und Boden zu Gebäude verändert wird. Statt bisher 20 % ist laut Gesetz von einem Grundanteil von 40 % auszugehen. Die Neuregelung wird auch auf bereits vermietete Gebäude angewendet, sofern bisher kein Nachweis über ein anderes Aufteilungsverhältnis erbracht worden ist.

### AfA bei Abbruch des Altgebäudes mit anschließendem Neubau

Wenn bei völlig baufälligen Altgebäuden der Abbruch mit Neubau wirtschaftlich günstiger und damit sinnvoller als eine Generalsanierung ist, stellen ein etwaiger Restbuchwert bzw. die Abbruchkosten sofort Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar. Beim Abriss von Gebäuden, die dem Steuerpflichtigen schon länger zur Einkünfteerzielung dienten und noch „verwendbar“ waren, vertrat die Finanzverwaltung in der Vergangenheit die Auffassung, dass der Restbuchwert und die Abbruchkosten des alten Gebäudes zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes aktiviert werden mussten („Opfertheorie“). Der VwGH ist jedoch

von der Opfertheorie abgegangen und lässt den Abzug des Restbuchwertes und der Abrisskosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch dann zu, wenn das abgerissene Gebäude nicht abbruchreif, sondern noch verwendbar war.

Die Opfertheorie wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 26. Juni 2010, 2008/15/0179 noch weiter eingeschränkt. Dem Erkenntnis nach ist die Opfertheorie auch dann nicht anzuwenden, wenn andere Wirtschaftsgüter als Gebäude (im Anlassfall handelte es sich um einen Parkplatz) hergestellt werden und wenn das Alt-Gebäude schon länger zur Einkünfteerzielung genutzt wurde. Die Abbruchkosten und der Restbuchwert des Gebäudes sind daher nicht auf das herzustellende Wirtschaftsgut zu aktivieren, sondern sofort abzugsfähig.

### **AfA – geringwertige Wirtschaftsgüter**

Im Jahr der Anschaffung kann eine steuerliche Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Einzelanschaffungskosten 400 EUR (netto) nicht übersteigen, vorgenommen werden (Ausnahme: Wirtschaftsgüter zur entgeltlichen Überlassung).

### **AfA-Korrektur, periodenfremd**

Der VwGH (30. März 2011, 2008/13/0024) stellt für die Abschreibung von Wirtschaftsgütern auf das periodenrichtige Ergebnis ab. Voraussetzung ist, dass sich die Unrichtigkeit aus einer periodenübergreifenden Betrachtung ergibt und sich der Fehler steuerlich auf die folgenden Besteuerungsperioden auswirkt.

Infolgedessen ist auch bei der AfA-Berechnung auf die periodengerechte Gewinnermittlung zu achten. Die Abschreibung für Wirtschaftsgüter muss bei der Gewinn- bzw. Überschussermittlung des Kalenderjahres geltend gemacht werden, in die sie wirtschaftlich gehört. Unterbliebene Absetzungen können daher nicht in Folgeperioden nachgeholt und zu hohe Absetzungen nicht durch Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden.


Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde die Verpflichtung zur Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG im Sinne einer periodengerechten Gewinnermittlung erweitert. Eine Bilanzberichtigung ist durch Korrektur von steuerwirksamen Fehlern durch Zu- und Abschläge möglich, wenn ihre Wurzel zwar in verjährten Wirtschaftsräumen liegt, die Folgewirkungen jedoch in nicht verjährte Zeiträume hineinreichen.

Die Fehlerkorrektur kann gemäß § 293b BAO auf Antrag oder von Amts wegen durch eine Bescheidberichtigung erwirkt werden.

### **AfA – Sonderregelungen**

Bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten PKW und Kombis wird steuerlich zwingend eine Mindestnutzungsdauer von acht Jahren unterstellt. Weiters ist eine steuerliche Angemessenheitsprüfung durchzuführen, wobei Abschreibungen für ab 2005 angeschaffte KFZ bis zu Anschaffungskosten in Höhe von 40.000 EUR geltend gemacht werden können. Selbstbewertbare Sonderausstattung ist jedoch aus den Anschaffungskosten auszuscheiden. Der diese Grenze übersteigende Teil der Anschaffungskosten kann nicht mit

steuerlicher Wirkung abgeschrieben werden. Die Angemessenheitsprüfung hat auch bei Leasingfahrzeugen stattzufinden. Ob es sich dabei um einen „Operating-Leasing-Vertrag“ oder um einen „Finanzierungs-Leasing-Vertrag“ handelt, ist für die Vornahme der Angemessenheitsprüfung nicht von Bedeutung. Die Angemessenheitsprüfung hat neben der Abschreibung und der Kaskoversicherung auch die Haftpflichtversicherung einschließlich der motorbezogenen Versicherungssteuer zu umfassen.

 **Tip:** Die Angemessenheitsgrenze gilt auch für geleaste bzw. gekaufte Gebrauchtwagen. Bei Gebrauchtwagen, deren Erstzulassung fünf oder mehr Jahre zurückliegt, ist die Luxustangente von den tatsächlichen Anschaffungskosten zu berechnen.

### Aktivierungspflicht Firmenwert

Das bisherige Aktivierungswahlrecht für den entgeltlich erworbenen Firmenwert im UGB wurde durch eine Aktivierungspflicht ersetzt. Somit erfolgte hier eine Angleichung zum Steuerrecht, da auch das EStG eine Aktivierung vorschreibt. Unternehmensrechtlich ist der aktivierte Firmenwert auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Falls die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann (was wohl der Regelfall sein wird), ist der Firmenwert über zehn Jahre abzuschreiben. Steuerlich ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben zwingend eine 15-jährige Nutzungsdauer vorgesehen. Bei abnutzbaren Firmenwerten (Praxiswerten) im Zusammenhang mit einer freiberuflichen Tätigkeit ist steuerlich eine kürzere Nutzungsdauer möglich (in der Regel fünf Jahre). Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien


bestehen keine Bedenken, nicht abnutzbare Praxiswerte auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben.

### Altersteilzeitvereinbarung (Blockmodell): Verbindlichkeit statt Rückstellung

War der im Rahmen eines Altersteilzeitmodells aufgebaute Erfüllungsrückstand laut BMF früher nur über Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen, so wird dieser nunmehr als Verbindlichkeit eingestuft. Folglich muss die steuerliche Beschränkung für langfristige Rückstellungen (jährliche Abzinsung von 3,5 % ab 1. Juli 2014) nicht mehr berücksichtigt werden.

### Anspruchsverzinsung

Die Anspruchsverzinsung für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer beginnt jeweils am 1. Oktober des Folgejahres, also z. B. am 1. Oktober 2015 für die Veranlagung 2014. Entscheidend für die Anspruchsverzinsung ist das Datum des Steuerbescheides. Ergibt der Steuerbescheid des Veranlagungsjahres 2014 daher erst nach dem 1. Oktober 2015, können sowohl Haben- als auch Sollzinsen anfallen. Der für die Anspruchsverzinsung relevante Zinssatz liegt 2 % über dem jeweils gültigen Basiszinssatz. Seit dem 8. Mai 2013 beträgt dieser 1,88 % (Stand 23. Oktober 2015). Anspruchszinsen werden für einen Zeitraum von maximal 48 Monaten festgesetzt.

 **Tip:** Zur Vermeidung von Anspruchszinsen kann eine entsprechende Abschlagszahlung an das Finanzamt geleistet werden, wobei auf die korrekte Verrechnungsanweisung „K 1-12/201X“ bzw. „E 1-12/201X“ im Zuge der Abfuhr ge-



*achtet werden sollte. Weder Nachforderungs- noch Gutschriftzinsen sind ertragsteuerwirksam.*

## Arbeitszimmer

Ausgaben im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer sind unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbar.

Es muss aufgrund der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sein und ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden. Nach Ansicht des BMF kann der Tätigkeitsschwerpunkt bei bestimmten Berufsgruppen als in einem Arbeitszimmer liegend angenommen werden (Teleworker, Heimbuchhalter, Gutachter mit zeitlichem Schwerpunkt im Arbeitszimmer und nicht im Außendienst etc.), bei anderen jedoch nicht (Richter, Politiker, Vortragende, Freiberufler mit auswärtiger Kanzlei etc.).

Nicht die gesamte Berufstätigkeit, sondern nur mehr die spezifische Einkunftsquelle wird bei der Frage nach der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband bewertet.

*Anmerkung: In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benützt wird.*

## Aufzeichnungsverpflichtung

Wenn zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet werden, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen

nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Weiters muss die Nachvollziehbarkeit von Summenbildungen gegeben sein. Sowohl die vollständige und richtige Erfassung als auch die Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle sollen bei der Verwendung von Datenträgern sichergestellt sein.

## Ausländische (Betriebsstätten-)Verluste

Als Reaktion auf die Rechtsprechung des VwGH wurde die Abzugsfähigkeit von Verlusten ausländischer Betriebsstätten normiert. Demgemäß können ausländische Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr mit inländischen Einkünften ausgeglichen werden, wenn mit dem betreffenden Staat eine umfassende Amtshilfe besteht. Die ausländischen Verluste sind nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und in Österreich nachzuersteuern, sobald eine Verlustverwertung im Ausland erfolgt oder erfolgen könnte. Wenn mit dem Staat keine umfassende Amtshilfe vereinbart ist, dann sind die ausländischen Verluste spätestens drei Jahre nach Verlustberücksichtigung nachzuersteuern.

Seit dem Veranlagungsjahr 2012 unterliegt die Verwertung von Auslandsverlusten einer doppelten Deckelung. Der Verlust ist einerseits in Höhe des nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Wertes begrenzt, andererseits auch durch die Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes. Diese Regelung wurde im Rahmen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 eingeführt und soll verhindern, dass eine Nachversteuerung unterbleibt, wenn ausländische Gewinne durch die Umrechnung in nationales Recht als Verluste im Inland berücksichtigt werden. Da es im Ausland aufgrund der Gewinnsituation zu keiner Verlustverwertung kommen

kann, wäre eine endgültige Verlustberücksichtigung im Inland die Folge.

Die Verlustberücksichtigung ist aber nicht auf ausländische Betriebsstättenverluste eingeschränkt, sondern gilt für alle ausländischen Verluste (alle betrieblichen und außerbetrieblichen Verluste).

*Anmerkung: Das BMF veröffentlicht regelmäßig eine Übersicht, die alle Staaten auflistet, mit denen Österreich eine umfassende Amtshilfe vereinbart.*


## Bagatellgrenze

Anspruchs-, Stundungs- und Aussetzungszinsen, Verspätungs- und Säumniszuschläge sind nicht festzusetzen, wenn sie den Betrag von 50 EUR nicht erreichen.

## Bausparen

Wie jedes Jahr können auch für das Kalenderjahr 2015 und 2016 bis zu 1.200 EUR prämienbegünstigt eingezahlt werden.


Im Rahmen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 wurde die Förderung für die Bausparprämie unbefristet auf 1,5 % reduziert. Der aktuelle Erlass vom 3. Oktober 2014 sieht für das Kalenderjahr 2015 ebenfalls 1,5 % als Bausparprämie für prämienbegünstigt geleistete Bausparkassenbeiträge vor.

 **Achtung:** Die Bausparprämie bleibt auch dann erhalten, wenn der Bausparvertrag vorzeitig (vor Ablauf von sechs Jahren) gekündigt wird und die prämienbegünstigt angesparten Mittel bzw. ein gewährtes Darlehen für bestimmte Bildungs-

und Pflegemaßnahmen oder zur Wohnraumschaffung verwendet werden.

## Betriebsausgabenpauschalierung

Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Pauschalierung erfüllt, steht es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, diese Form der Einkünfteermittlung in Anspruch zu nehmen. Die Pauschalierung darf nur innerhalb der gesetzlichen Umsatzgrenze vorgenommen werden. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf den Vorjahresumsatz des betreffenden Betriebes. Dieser Vorjahresumsatz darf nicht mehr als 220.000 EUR betragen. Die Grenze von 220.000 EUR ist auch für freiberufliche Betriebe und Betriebe von Steuerpflichtigen mit sonstigen selbstständigen Einkünften maßgebend. Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze dar. Als durchlaufender Posten gilt für die Pauschalierung auch eindeutig abgrenzbarer Kostenersatz im Bereich der Reisekosten einschließlich der KFZ-Nutzung; dies gilt nur dann, wenn dem Kostenersatz Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Das Betriebsausgabenpauschale beträgt 6 % (maximal 13.200 EUR) für Tätigkeiten im Sinne des § 22 Z 2 EStG (z. B. wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, Aufsichtsräte, Hausverwalter), bei Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung sowie bei Einkünften aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit. Für die übrigen Tätigkeiten im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. aus Gewerbebetrieb beträgt das Betriebsausgabenpauschale 12 % (maximal 26.400 EUR).

 **Tipp:** Die Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales ist dann sinnvoll, wenn Sie eine Dienstleistung an-

bieten, bei der Sie überwiegend Ihr Know-how und Ihre Zeit einsetzen und bei der kaum Aufwendungen anfallen bzw. der Arbeitsmitteleinsatz gering ist. Das trifft insbesondere auf Nebenerwerbstätigkeiten (z. B. Vortragstätigkeit) zu, da Sie in diesem Fall in der Regel auch keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer absetzen können.

## Bildungsfreibetrag/-prämie

Der externe und interne Bildungsfreibetrag sowie die Bildungsprämie entfallen ab 2016.

## DBA-Entlastungsverordnung

Wenn Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ganz oder teilweise von einer inländischen Abzugsteuer zu entlasten sind (z. B. bei Dividenden oder Lizenzgebühren), kann die Entlastung von der Abzugsteuer direkt von der auszahlenden Stelle herbeigeführt werden. Das heißt, der österreichische Schuldner kann die Quellensteuer entsprechend dem jeweiligen DBA reduzieren und hat nicht zunächst den nach österreichischem Recht geforderten Quellensteuerbetrag abzuführen, den der ausländische Zahlungsempfänger danach (teilweise) auf dem Rückerstattungsweg zurückfordern müsste. Für die Entlastung müssen bestimmte Dokumentationsanforderungen, wie z. B. die Beibringung eines ordnungsgemäß ausgefüllten Formulars ZS-QU1 (für natürlicher Personen) bzw. ZS-QU2 (für juristische Personen), erbracht werden. Dies beinhaltet zum einen die Ansässigkeitsbescheinigung des Empfängers der Einkünfte und zum anderen die entsprechende Höhe der Einkünfte in Bezug auf den Quellensteuerabzug.

## Einkommensteuertarif

Bis 31. Dezember 2015 gelten folgende Einkommensteuertarife: Einkommen bis 11.000 EUR sind steuerfrei. Der Grenzsteuersatz für Einkommensteile zwischen 11.000 EUR und 25.000 EUR liegt bei 36,5 %, zwischen 25.000 EUR und 60.000 EUR bei ca. 43,2 %. Bei Einkommensteilen über 60.000 EUR kommt es zum Grenzsteuersatz von 50 %.

Einkommen in EUR	Grenzsteuersatz in %
bis 11.000	0
über 11.000 bis 25.000	36,50
über 25.000 bis 60.000	43,21
über 60.000	50

Ab dem Veranlagungsjahr 2016 sind Einkommen bis 11.000 EUR weiterhin steuerfrei, wobei es künftig sechs statt drei Tarifstufen geben wird. Der Eingangssteuersatz sinkt auf 25 %. Dafür wird ein neuer Spitzensteuersatz mit 55 % eingeführt. Der neue Spitzensteuersatz soll vorerst auf fünf Jahre befristet gelten. Daraus ergibt sich folgende Abgrenzung zum bisherigen Tarif:

Einkommen in EUR	Grenzsteuersatz in %
bis 11.000	0
über 11.000 bis 18.000	25
über 18.000 bis 31.000	35
über 31.000 bis 60.000	42
über 60.000 bis 90.000	48
über 90.000 bis 1.000.000	50
über 1.000.000	55

## Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften

Erbringt eine natürliche Person über eine „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaft Leistungen an Dritte, wird aber die Vergütung an die Kapitalgesellschaft gezahlt, stellt sich die Frage nach der Einkünftezurechnung. Laut Einkommensteuerrichtlinien werden Einkünfte demjenigen zugerechnet, der das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entsprechend der Einkommensteuerrichtlinien (grundsätzlich nur bindend für die Finanzverwaltung) kommen für „zwischen-geschaltete“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen stehende Kapitalgesellschaften verschärfte Voraussetzungen zur Anwendung. So erfolgt eine steuerliche Zurechnung der erzielten Einkünfte an die natürliche Person, wenn die Kapitalgesellschaft in Bezug auf die betreffende Tätigkeit selbst keine Marktchancen nutzen kann und sie über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt. Diese restriktive verallgemeinerte Auffassung wird von der Lehre kritisiert.

**⚠ Achtung:** Die Zurechnung von Einkünften aus höchstpersönlichen Tätigkeiten, die über eine Kapitalgesellschaft erbracht werden, war wie erwähnt bislang in den Einkommensteuerrichtlinien verankert. Die Rechtsprechung des VwGH führte zu einigen Unsicherheiten, welche Fälle nunmehr von der höchstpersönlichen Tätigkeit erfasst und sohin der natürlichen Person zuzurechnen sind. Das AbgÄG 2015 soll eine klarere Abgrenzung bringen (zu Redaktionsschluss lag dieses nur im Entwurf vor): Die Zurechnung höchstpersönlicher Tätigkeiten erfolgt an die ausführende natürliche Person, wobei

als höchstpersönliche Tätigkeiten nur jene als Organ einer Körperschaft sowie als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender gelten.

## Elektronische Einreichung der Steuererklärung

Die Einreichung der Einkommen- und Körperschaftsteuererklärung auf elektronischem Wege ist verpflichtend, insoweit dies dem Steuerpflichtigen zumutbar erscheint (insbesondere dann, wenn er verpflichtet ist, seine UVAs elektronisch einzureichen bzw. wenn er durch einen Wirtschaftstreuhandler vertreten wird). Die Jahresabschlüsse und sonstigen Beilagen sind weiterhin in Papierform einzureichen.

**⚠ Achtung:** Die Einreichfrist für die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung erstreckt sich grundsätzlich bis Ende April des Folgejahres, für elektronische Einreichungen verlängert sich die Frist bis Ende Juni des Folgejahres. Wird der Steuerpflichtige von einem Wirtschaftstreuhandler vertreten, verlängert sich die Frist jedenfalls bis Oktober des Folgejahres (unter Umständen bis zum April des zweitfolgenden Jahres – so genannte Quotenregelung für Wirtschaftstreuhandler).

## Gewinnausschüttung – erweiterte KESt-Befreiung

Ausschüttungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften (Inbound-Fall) sind ab einer Beteiligung von 10 % und auch bei mittelbaren Beteiligungen (d. h. Beteiligungen über eine Personengesellschaft) vom Kapitalertragsteuer-Abzug ausgenommen. Für Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften (Outbound-Fall) kommt diese Regelung, unter Berücksichtigung weiterer Voraussetzungen (ein Jahr Mindesthaltefrist, kein Verdacht auf missbräuchliche

Zwischenschaltung der ausländischen EU-Muttergesellschaft), analog zur Anwendung.

Bei Nichterfüllung dieser Voraussetzungen sind seitens der ausschüttenden Gesellschaft zunächst 25 % Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. In diesem Fall kann allerdings auf Antrag der Muttergesellschaft eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer durch ein Steuerrückerstattungsverfahren herbeigeführt werden.

In jedem Fall (auch wenn keine Kapitalertragsteuer einbehalten wird) ist innerhalb von sieben Tagen nach dem Zufließen der Kapitalerträge eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung elektronisch an das zuständige Finanzamt zu übermitteln.

## Gewinnfreibetrag

Natürliche Personen können bei der betrieblichen Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung von begünstigten Wirtschaftsgütern einen Gewinnfreibetrag von maximal 45.350 EUR pro Kalenderjahr gewinnmindernd absetzen. Der Gewinnfreibetrag steht allen betrieblichen Einkunftsarten zu und gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (= Bilanzierung) ermitteln.

Zu den begünstigten Wirtschaftsgütern zählen abnutzbares körperliches Anlagevermögen (insbesondere auch Gebäude und Mieterinvestitionen) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, das in einer Betriebsstätte im Inland bzw. in der EU/im EWR verwendet wird, und Wohnbauanleihen, wenn diese vier Jahre im Anlagevermögen gehalten werden.

Kein investitionsbegünstigter Gewinnfreibetrag steht für Luftfahrzeuge, bestimmte Personen- und Kombinationskraftwagen, geringwertige Wirtschaftsgüter, gebrauchte Wirtschaftsgüter sowie Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter dem beherrschenden Einfluss des Abgabepflichtigen steht, zu. Dies gilt ebenso, wenn für das Anlagevermögen eine Forschungsprämie beantragt wurde.

Ab dem Veranlagungsjahr 2013 setzt sich der Gewinnfreibetrag aus einem investitionsunabhängigen Grundfreibetrag iHv. 3.900 EUR (13 % von 30.000 EUR) und einem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zusammen. Für Gewinne bis zu einer Höhe von 175.000 EUR kann ein Gewinnfreibetrag von 13 % geltend gemacht werden. Für Gewinne zwischen 175.000 EUR und 350.000 EUR reduziert sich der Gewinnfreibetrag allerdings auf 7 %. Für Gewinne zwischen 350.000 EUR und 580.000 EUR sinkt der Gewinnfreibetrag auf 4,5 %. Für Gewinne über 580.000 EUR wird kein Gewinnfreibetrag mehr gewährt. Jährlich kann somit maximal ein Gewinnfreibetrag in Höhe von 45.350 EUR (13 % von 175.000 EUR, 7 % von 175.000 EUR und 4,5 % von 230.000 EUR) geltend gemacht werden.

Die ursprünglich vorgesehene Befristung dieser Staffelung und der Höchstgrenzen bis zum Veranlagungsjahr 2016 wurde mit dem AbgÄG 2014 aufgehoben und gilt nun über das Veranlagungsjahr 2016 hinaus. Somit wurde die befristete Regelung zu einer Dauerlösung.

Des Weiteren ist bei Existenz mehrerer Betriebe ein Durchschnittssatz für den Gewinnfreibetrag zu ermitteln und gleichmäßig auf die Betriebe aufzuteilen, sofern das erzielte Einkommen 175.000 EUR übersteigt. Eine Schmälerung

durch Ausgleich mit allfälligen betrieblichen Verlusten aus anderen Betrieben findet daher nicht statt. Bei Mitunternehmerschaften steht der Freibetrag den Gesellschaftern aliquot zu ihren Gewinnbeteiligungsverhältnissen zu. Soweit einzelne Mitunternehmer andere betriebliche Einkünfte erzielen, kann sich daraus nur ein Grundfreibetrag von insgesamt höchstens 3.900 EUR pro Person und Veranlagungsjahr ergeben.



**Tip:** Als begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Gewinnfreibetrags gelten auch Gebäude. Somit können Kosten für die Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags beitragen. Allerdings steht der Gewinnfreibetrag im Herstellungsfalle erst im Fertigstellungszeitpunkt für die gesamten Herstellungskosten zu.



**Achtung:** Es stellt sich die Frage, welche Auswirkungen der Gewinnfreibetrag auf die Rechtsformwahl hat. Grundsätzlich kann gesagt werden, dass sich der Grundfreibetrag bis 30.000 EUR bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften reduzierend auf die Abgabenbelastung auswirkt. Die Wahl der steueroptimalen Rechtsform ist jedoch grundsätzlich von der Höhe der erwirtschafteten Gewinne, vom Entnahme- bzw. Ausschüttungsverhalten sowie von der Höhe der getätigten Investitionen abhängig. Daher ist hier jedenfalls eine genaue Einzelbetrachtung erforderlich. Vereinfachend kann festgehalten werden, dass ein Einzelunternehmen bzw. eine Personengesellschaft, die lediglich den Grundfreibetrag in Höhe von 3.900 EUR in Anspruch nimmt, gegenüber einer vollausschüttenden GmbH ab 2016 bis zu einem Gewinn in Höhe von 322.286 EUR (bis 2015: 187.440 EUR) vorteilhafter ist (der Vergleich mit einer vollausschüttenden GmbH wird deshalb angeführt, da eine Thesaurierung von Gewinnen bei Einzel-

unternehmern bzw. Personengesellschaften nicht möglich ist). Die Senkung des Einkommensteuertarifs bei der gleichzeitigen Erhöhung der KEST von 25 % auf 27,5 % hat zur Folge, dass sich die Vorteilhaftigkeit zu Einzelunternehmen beziehungsweise Personengesellschaften verschoben hat. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass auch andere Aspekte wie beispielsweise Haftungsbeschränkungen oder die Bilanzierungspflicht bei einem Rechtsformwechsel zu berücksichtigen sind.

### Dokumentation des Freibetrages

Die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages für ein bestimmtes Wirtschaftsgut muss – anders als beim Grundfreibetrag – dokumentiert werden, da dieser eine antragspflichtige Investitionsprämie ist. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter und Wertpapiere auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Auf Verlangen ist das Verzeichnis dem Finanzamt vorzulegen. Unterbleibt eine genaue Darstellung, in welcher Höhe ein Freibetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut in Anspruch genommen worden ist, ist der Freibetrag im Umfang der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachzuersteuern. Dies gilt auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter vorhanden sind, um den gesamten in Anspruch genommenen Freibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu decken. Da der Freibetrag bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen werden kann, kann bis dahin – somit auch in einem wiederaufgenommenen Verfahren – ein in Anspruch genommener Freibetrag beim jeweiligen Wirtschaftsgut im Anlageverzeichnis ausgewiesen werden.

### Nachversteuerungspflicht vor Ablauf der Behaltefrist

Scheiden die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie in eine Betriebsstätte außerhalb der EU/des EWR verbracht, so muss der bisher als steuerfrei behandelte Gewinn im Jahr des Ausscheidens nachversteuert werden. Wird die Behaltefrist bei Wertpapieren nicht eingehalten, so erfolgt dann keine Nachversteuerung, wenn im Jahr des Ausscheidens Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, die den genannten Voraussetzungen entsprechen, wobei Wertpapiere als Ersatzbeschaffung nicht in Frage kommen. In diesem Fall muss die vierjährige Behaltefrist nur insgesamt eingehalten werden.



***Tip:** Verschieben Sie, bei einer nicht vollständigen Ausschöpfung des Gewinnfreibetrages in den Folgejahren, bereits geplante Investitionen nach hinten, um – auf die Jahre verteilt – eine maximale Verwertung des Gewinnfreibetrages zu erreichen. Besonders interessant sind begünstigungsfähige Wertpapiere, da die Behaltdauer von vier Jahren bei der Vornahme von Ersatzanschaffungen nicht schlagend wird und darüber hinaus ein „Anspareffekt“ genutzt werden kann. Als Ersatzbeschaffungen sind allerdings Wertpapiere ausgeschlossen.*

### Grenzen für die Einkommensteuer- erklärungsspflicht

Die Einkommensgrenze für die Steuererklärungsspflicht unbeschränkt Steuerpflichtiger beträgt 11.000 EUR ohne lohnsteuerpflichtige Einkünfte. Für Steuerpflichtige mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften von mehr als 12.000 EUR besteht die Verpflichtung zur Abgabe, wenn andere Einkünfte bezogen werden, die 730 EUR übersteigen, Lohnsteuer von zwei verschiedenen Arbeitgebern einbehalten

worden sind, unrichtige Erklärungen abgegeben werden etc. Beschränkt Steuerpflichtige haben für ihre inländischen Gesamteinkünfte ab einer Höhe von 2.000 EUR eine Steuererklärung abzugeben.

### Grenzen für Rechnungslegungspflicht

Der maßgebliche Umsatz-Schwellenwert für die UGB-Rechnungslegungspflicht beträgt 700.000 EUR. Wird die Umsatzgrenze von 700.000 EUR in zwei aufeinander folgenden Jahren überschritten, tritt die Rechnungslegungspflicht im zweitfolgenden Jahr ein. Bei Umsatzerlösen von mehr als 1.000.000 EUR tritt die Rechnungslegungspflicht bereits im Folgejahr ein (qualifiziertes Überschreiten).

Wird die Umsatzgrenze von 700.000 EUR in den Jahren 2013 und 2014 überschritten, tritt die Rechnungslegungspflicht daher erst im Wirtschaftsjahr 2016 ein.

### Immobilienbesteuerung

#### Alte Gesetzeslage

Vor dem 1. April 2012 wurden Gewinne aus der Veräußerung privater Liegenschaften nur erfasst, wenn sie innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist (bzw. in Ausnahmefällen einer Frist von 15 Jahren) veräußert wurden. Die Besteuerung erfolgte in solchen Fällen mit dem individuellen Einkommensteuertarif. Außerhalb der Spekulationsfrist war der Veräußerungsgewinn aus Immobilienverkäufen steuerfrei.



## Neue Gesetzeslage

Mit dem 1. StabG 2012 gab es in diesem Bereich jedoch weitgehende Änderungen. Die Spekulationsfrist wurde abgeschafft und eine 25%ige Immobilienertragsteuer eingeführt.

## Anschaffungszeitpunkt

Entscheidend für die Ermittlung der Immobilienertragsteuer ist der Anschaffungszeitpunkt, wobei zwischen Alt- und Neugrundstücken unterschieden wird. Bei unentgeltlichen Zuwendungen gilt die Anschaffung des Rechtsvorgängers als Erwerbszeitpunkt.

## Differenzierung Neu- und Altgrundstück

### 1. Neugrundstücke:

Dabei handelt es sich um Grundstücke, die nach dem 31. März 2002 erworben wurden. Veräußerungen von Neugrundstücken werden seit 1. April 2012 mit 25 % besteuert. Ab 1. Jänner 2016 erfolgt die Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit 30 %.

---

## Besteuerung von Neugrundstücken im Privatvermögen

---

### Veräußerungserlös

- Anschaffungskosten angepasst um
  - + Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen, soweit nicht bei Vermietung/Verpachtung abgezogen
  - Absetzung für Abnutzung, die im Rahmen der Vermietung und Verpachtung angesetzt wurde
  - Steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln
  - Aufwendungen im Zusammenhang mit der Mitteilung bzw. Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer
- 
- = Zwischensumme
- Inflationsabschlag, 2 % ab dem 11. Jahr (max. 50 %)

---

= **Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (Steuersatz 25 %)**

---

### 2. Altgrundstücke, die vor dem 1. April 2002 erworben und nach dem 31. Dezember 1987 in Bauland umgewidmet wurden:

Diese werden ab 1. Jänner 2016 bei der Veräußerung mit 18 % vom Veräußerungserlös belastet. Dabei werden vom Veräußerungserlös fiktive Anschaffungskosten von 40 % gegengerechnet. Der verbleibende Gewinn wird mit 30 % besteuert ( $60 \% \times 30 \% = 18 \%$ ).

### 3. Altgrundstücke, die vor dem 1. April 2002 erworben und vor dem 1. Jänner 1988 in Bauland umgewidmet wurden:

Diese werden ab 1. Jänner 2016 bei der Veräußerung mit 4,2 % vom Veräußerungserlös belastet. Dabei werden vom Veräußerungserlös fiktive Anschaffungskosten von 86 % gegengerechnet. Der verbleibende Gewinn wird mit 30 % besteuert ( $14 \% \times 30 \% = 4,2 \%$ ). Auf Antrag kann bei Altgrundstücken jedoch auch der tatsächlich niedrigere Wertzuwachs im Rahmen der Veranlagung besteuert werden (Besteuerung nach der Systematik wie bei Neugrundstücken).

## Steuerbefreiungen

Weiterhin steuerfrei bleiben Immobilienveräußerungen bei Nutzung der Immobilie als Hauptwohnsitz, bei selbst hergestellten Gebäuden, bei Enteignungen oder drohenden Enteignungen sowie beim Tausch im Rahmen von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren. Bei der Hauptwohnsitzbefreiung muss der Veräußerer zwei Jahre durchgehend den Hauptwohnsitz begründet haben. Alternativ kommt die Regelung auch zur Anwendung, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung zumindest fünf Jahre durchgehend den Hauptwohnsitz am Objekt begründet hat. Weitere Voraussetzung ist, dass der Hauptwohnsitz tatsächlich aufgegeben wird.



## Steuereinhebung

Die Immobilienertragsteuer ist als Abgeltungssteuer mit Endbesteuerungswirkung konzipiert. Die Selbstberechnung, Einhebung und Abfuhr der Steuer sowie damit verbundene Meldepflichten sollen im Regelfall von den Parteienvertretern (Rechtsanwälten oder Notaren), die die Grundstückstransaktion abwickeln, übernommen werden.

## Verlustverwertung

Verluste aus Grundstücksveräußerungen dürfen im ersten Schritt nur mit Gewinnen aus anderen Grundstücksveräußerungen im selben Kalenderjahr ausgeglichen werden. Führt die Aufrechnung insgesamt zu einem Verlust bzw. Verlustüberhang, kann dieser in einem weiteren Schritt zu 50 % (ab 2016 zu 60 %) mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.


Im außerbetrieblichen Bereich besteht ab 2016 zudem die Möglichkeit, 60 % des Verlustes auf 15 Jahre zu verteilen und mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen.

## Veranlagungs- und Regelbesteuerungsoption

Auf Antrag können Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen veranlagt werden. Dies gilt auch, wenn eine Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter erfolgte und die Immobilienertragsteuer abgeführt wurde. Die Veranlagung wird zum besonderen Steuersatz von 25 % (ab 2016 30 %) durchgeführt. Die Veranlagungsoption wird im Regelfall genutzt, um Gewinne und Verluste aus Grundstücksveräußerungen ausgleichen zu können.

Alternativ zur Immobilienertragsteuer kann in die Regelbesteuerung optiert werden. Es ist zu beachten, dass sowohl

bei Endbesteuerung als auch bei Ausübung der Option auf Regelbesteuerung ein Abzug der Werbungskosten nicht möglich ist. Nur Aufwendungen im Zusammenhang mit der Mitteilung, der Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sind abzugsfähig. Die Veranlagungsoption und die Regelbesteuerungsoption können unabhängig voneinander ausgeübt werden.

 **Achtung:** Die Regelbesteuerungsoption ist also nur vorteilhaft, wenn der Durchschnittssteuersatz nach dem progressiven Einkommensteuertarif des Steuerpflichtigen unter 25 % (ab 2016 30 %) liegt.

## Grundstücke im Betriebsvermögen

Seit 1. April 2012 sind Veräußerungsgewinne von Grund und Boden sowie von Gebäuden im Betriebsvermögen unabhängig von der Behaltedauer und der Gewinnermittlungsart mit 25 % (ab 2016 30 %) steuerpflichtig (davor bei natürlichen Personen bis zu 50 %). Der Veräußerungsgewinn für Neugrundstücke ist nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen. Aufwendungen können nur wie im Privatvermögen abgezogen werden (für die Mitteilung und Selbstberechnung der Steuer).

Bei der Veräußerung von Grund und Boden, nicht aber von Gebäuden, kann bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes ein Inflationsabschlag von 2 %, maximal aber 50 %, in Abzug gebracht werden. Ab 2016 entfällt dieser Inflationsabschlag ersatzlos.

## Ausnahmen

Von der Besteuerung zum besonderen Steuersatz von 25 % (ab 2016 30 %) sind gewerbliche Grundstückshändler ausgenommen. Die Ausnahme gilt auch bei schwerpunktmäßiger

betrieblicher Liegenschaftsvermietung und Immobilienveräußerung, wenn Teilwertabschreibungen vorgenommen oder wenn stille Reserven übertragen wurden.

### Einlagen

Einlagen von Grundstücken sind mit den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. Vor Einlage in das Betriebsvermögen entstandene Wertminderungen bleiben als negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen steuerhängig. Sie sind nur mit anderen Einkünften privater Grundstücksveräußerungen auszugleichen. Gebäude, die zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind mit Teilwert einzulegen.

### Entnahmen

Entnahmen von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen erfolgen grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme. Es kommt daher im Entnahmezeitpunkt zur Gewinnrealisierung und Besteuerung der stillen Reserven mit dem besonderen Steuersatz von 25 % (ab 2016 30 %). Davon abweichend erfolgt die Entnahme von Grund und Boden nach dem 31. März 2012 zum Buchwert. Es kommt zum Entnahmezeitpunkt zu keiner Besteuerung. Die Entnahme von Grund und Boden wird nur steuerneutral gestellt, wenn der Verkauf dem besonderen Steuersatz von 25 % (ab 2016 30 %) unterliegt.

### Veräußerungsverluste

Bei Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert oder Verlusten aus der Grundstücksveräußerung sind die Wertminderungen oder Verluste vorrangig mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen oder mit Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Betriebes zu verrechnen. Ein

allfälliger Überhang kann zu 50 % (ab 2016 60 %) verrechnet oder im Verlustfall ausgeglichen werden.

Die Entrichtung der Immobilienertragsteuer hat im betrieblichen Bereich keine Abgeltungswirkung. Die Grundstücksveräußerung ist zwingend in der Steuererklärung zu berücksichtigen. Die entrichtete Immobilienertragsteuer wird auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.

### Incentive-Reisen

Die Kosten sind dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die bezahlte Reise mit einer konkreten Leistung des Empfängers in Zusammenhang steht (also nicht bei reiner Erhaltung oder Verbesserung der Geschäftsbeziehung).

Ist der Empfänger der Reise ein Unternehmer, hat er den Wert der Reise als Betriebseinnahme zu erfassen; ist er Arbeitnehmer, handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Ein entsprechender Nachweis ist demnach für die steuerliche Abzugsfähigkeit erforderlich.

### Kapitalvermögen

Zinsen und Dividenden werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert und unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer (KESt) von 25 %. Ist der Empfänger eine natürliche Person, so ist die Einkommensteuer grundsätzlich mit dem KESt-Abzug abgegolten (Endbesteuerung). Werden Forderungswertpapiere und ausländische Aktien auf einem ausländischen Depot gehalten, so sind die Zinsen und Dividenden aus diesen Wertpapieren zu veranlagern und mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern.

### Erhöhung des Steuersatzes von 25 % auf 27,5 %

Sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen, die ab dem 1. Jänner 2016 zufließen, unterliegen der KESt bzw. dem besonderen Steuersatz iHv. 27,5 %. Nur Zinserträge aus Geldeinlagen und sonstige Forderungen bei Kreditinstituten sollen davon ausgenommen sein und weiterhin mit 25 % besteuert werden.

### Die Vermögenszuwachsbesteuerung

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) wurde die Besteuerung von Kapitalvermögen umfangreich reformiert. Kernstück des BBG 2011 ist die so genannte „Vermögenszuwachsbesteuerung“, d. h. die Neuregelung der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und der Besteuerung von Einkünften aus Derivaten.

Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen, das im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten wird, waren nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerpflichtig; z. B. dann, wenn Kapitalvermögen innerhalb eines Jahres nach Anschaffung veräußert wurde (Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG idF vor dem BBG 2011 – der Spekulationsgewinn unterliegt dem vollen Einkommensteuersatz) oder wenn Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung, bei der das Beteiligungsausmaß mindestens 1 % betrug, realisiert wurden (wesentliche Beteiligung gem. § 31 EStG idF vor dem BBG 2011 – der Gewinn unterlag dem halben Einkommensteuertarif).

Mit der Einführung der Vermögenszuwachsbesteuerung wurden Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und Einkünfte aus Derivaten unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen subsumiert und in das KESt-System miteinbe-

zogen. Veräußerungsgewinne und Einkünfte aus Derivaten werden daher nunmehr unabhängig von der Behaltdauer mit 25 % besteuert.

Von der Vermögenszuwachsbesteuerung sind nicht alle realisierten Wertsteigerungen von Wertpapieren betroffen. Der Besteuerung mit 25 % durch KESt-Abzug (Inlandsdepot) bzw. durch Veranlagung (Auslandsdepot) unterliegen lediglich realisierte Wertsteigerungen

- aus Anteilen an Körperschaften, Investmentfonds und Immobilienfonds, die nach dem 31. Dezember 2010 entgeltlich erworben und nach dem 31. März 2012 veräußert werden, und
- aus Forderungswertpapieren und Derivaten, die nach dem 31. März 2012 entgeltlich erworben und veräußert werden.

Die inländischen Banken wären ursprünglich ab 1. Oktober 2011 verpflichtet gewesen, KESt auf die realisierten Wertsteigerungen einzubehalten. Aufgrund einer Verfassungsgerichtshofsklage mehrerer österreichischer Banken wurde jedoch mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 die KESt-Abzugsverpflichtung auf 1. April 2012 verschoben. Mit dieser Verschiebung wurde folgende Verlängerung der Spekulationsfrist beschlossen: Gewinne aus Forderungswertpapieren und aus Derivaten, die im Zeitraum 1. Oktober 2011 bis 31. März 2012 erworben wurden, sind unabhängig von der Behaltdauer ewig steuerpflichtig. Solche Gewinne sind zu veranlagen und mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern.

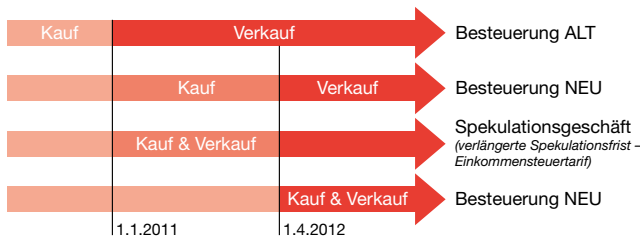
Realisierte Wertsteigerungen aus wesentlichen Beteiligungen, die vor dem 1. Jänner 2011 erworben wurden und nach

dem 1. April 2012 veräußert werden, unterliegen ebenso dem Steuersatz von 25 %.

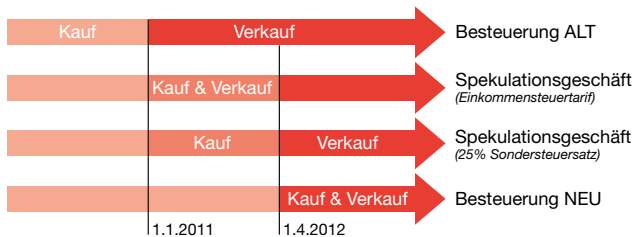
Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen, das im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten wird, unterliegen unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25 %. Ein KEST-Einbehalt auf realisierte Wertsteigerungen hat keine Endbesteuerungswirkung. Im Betriebsvermögen sind realisierte Wertsteigerungen somit jedenfalls zu veranlagen. Eine auf die realisierten Wertsteigerungen bereits einbehaltene KEST wird auf die Einkommensteuer angerechnet.

### Vermögenszuwachsbesteuerung – Übergangsbestimmungen

#### Beteiligungen und Investmentfonds




#### Forderungswertpapiere und Derivate



Anschaffungsnebenkosten (wie z. B. der Ausgabeaufschlag bei Investmentfonds) und Werbungskosten, die im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen stehen, können im Privatvermögen einer natürlichen Person steuerlich nicht geltend gemacht werden. Im Betriebsvermögen dürfen hingegen Anschaffungsnebenkosten als Ausgaben berücksichtigt werden und vermindern dadurch die steuerpflichtigen realisierten Wertsteigerungen. Für Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und aus Derivaten gilt Folgendes:

- Im Privatvermögen einer natürlichen Person ist eine Verrechnung ausschließlich mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen desselben Kalenderjahres (außer mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, mit Zinsen aus vor dem 1. April 2012 erworbenen Forderungswertpapieren und mit Zuwendungen von Privatstiftungen) möglich. Ein Verlustvortrag in Folgejahre ist ausgeschlossen. Die Verlustverrechnung wird grundsätzlich von der inländischen depotführenden Bank vorgenommen.
- Im Betriebsvermögen einer natürlichen Person sind Verluste aus Kapitalanlagen und Teilwertabschreibungen auf Kapitalanlagen vorrangig mit realisierten Wertsteigerungen und Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter und Derivate zu verrechnen. Ein danach noch verbleibender Überhang an Verlusten kann nur mehr zur Hälfte verwertet werden. Dieser ist dann mit anderen betrieblichen Einkünften ausgleichsfähig. Insoweit ein Ausgleich im selben Jahr mit anderen Einkünften nicht möglich ist, ist dieser Teil des halbierten Verlustes vortragsfähig. Die andere Hälfte des verbliebenen Verlustüberhanges geht verloren.

 **Tipp:** Um die Besteuerung von Kapitalvermögen zu optimieren, können Gewinne (bei Vorliegen von sonst negativen Einkünften aus Kapitalvermögen) oder Verluste (bei Vorliegen von sonst positiven Einkünften aus Kapitalvermögen) durch Veräußerung weiterer Wertpapiere realisiert und verrechnet werden. Unmittelbar nach Veräußerung ist eine Nachbeschaffung dieser zum Gewinn- oder Verlustausgleich veräußerten Wertpapiere möglich.

### Regelbesteuerungsoption

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, die Besteuerung der gesamten Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen, zum individuellen Einkommensteuertarif zu beantragen (Regelbesteuerungsoption). In diesem Fall unterliegen sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen dem vollen Einkommensteuersatz.

### Investmentfonds

Investmentfonds werden in Österreich steuerlich transparent behandelt. Daraus folgt, dass der Investmentfonds selbst kein Steuersubjekt ist, sondern die Erträge des Fonds unmittelbar den Anteilhabern zuzurechnen sind. Das Transparenzprinzip beruht auf der Grundkonzeption, dass die Veranlagung in Investmentfonds gleich besteuert werden soll wie die direkte Anlage in Wertpapiere. Durch die Zwischenschaltung eines Investmentfonds soll im Prinzip keine höhere oder niedrigere steuerliche Belastung gegenüber einer Direktanlage eintreten.

Auf Ebene des Investors sind nicht nur die ausgeschütteten Erträge, sondern auch die im Fonds thesaurierten Erträge steuerpflichtig. Es wird fingiert, dass die thesaurierten Erträge dem Investor jährlich zufließen. Die steuerpflichti-

gen thesaurierten Erträge werden daher als ausschüttungsgleiche Erträge bezeichnet.

Die steuerlichen Werte der Ausschüttungen und der ausschüttungsgleichen Erträge sind durch einen österreichischen steuerlichen Vertreter nachzuweisen und von diesem an die Oesterreichische Kontrollbank (OeKB) zu melden. Auf Basis dieser Meldungen rechnet die inländische depotführende Bank die KESt auf die steuerpflichtigen Erträge des Fonds ab. Die vom steuerlichen Vertreter gemeldeten Werte werden auf der Website der OeKB ([www.profitweb.at](http://www.profitweb.at)) veröffentlicht. Bei inländischen Fonds werden zusätzlich steuerliche Details zu den Fondserträgen in Form einer Steuerseite, die im Jahresbericht des Investmentfonds enthalten ist, veröffentlicht. Die Steuerseiten inländischer Investmentfonds sind auch auf der Website der Vereinigung Österreichischer Investmentgesellschaften zu finden ([www.voeig.at](http://www.voeig.at)).

Die Meldung der ausschüttungsgleichen Erträge hat bei inländischen Fonds innerhalb von fünf Monaten, bei ausländischen Fonds innerhalb von sieben Monaten nach Ende des Fondsgeschäftsjahres zu erfolgen. Im Zeitpunkt der Meldung wird die KESt auf die ausschüttungsgleichen Erträge von den österreichischen depotführenden Banken abgerechnet.

Damit der steuerliche Vertreter die entsprechenden Meldungen an die OeKB durchführen kann, ist der Fonds bei der OeKB als „Meldefonds“ zu registrieren. Fonds, die nicht als Meldefonds registriert sind, werden als „schwarze Fonds“ bezeichnet. Da bei schwarzen Fonds keine Meldung der KESt auf die ausschüttungsgleichen Erträge erfolgt, müssen

die steuerpflichtigen ausschüttungsgleichen Erträge pauschal berechnet werden.

Basis dieser Pauschalbesteuerung ist jeweils der höhere der folgenden Werte:

- 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Anteilswert zu Beginn und zum Ende des Kalenderjahres oder
- 10 % des letzten Anteilswertes im Kalenderjahr.

Die inländische depotführende Bank ist verpflichtet, KESt auf die pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge jeweils zum 31. Dezember eines jeden Jahres einzubehalten.

Hält ein in Österreich ansässiger Anleger einen schwarzen Fonds, so besteht die Möglichkeit einen steuerlichen Vertreter zu beauftragen, die Berechnung der steuerpflichtigen ausschüttungsgleichen Erträge durchzuführen und an die OeKB zu melden. Die ausschüttungsgleichen Erträge werden dann von der OeKB auf einer separaten Liste (der so genannten „Liste für den Selbstnachweis“) veröffentlicht. Auch wenn die ausschüttungsgleichen Erträge eines schwarzen Fonds auf der „Liste für den Selbstnachweis“ veröffentlicht werden, hat die depotführende Bank zum 31. Dezember die KESt auf die pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge einzubehalten. Nach Einbehalt der pauschalen KESt ist jedoch die depotführende Bank verpflichtet, die KESt-Abrechnung auf Verlangen des Steuerpflichtigen zu korrigieren.

### Veräußerung der Fondsanteile durch den Steuerpflichtigen

Veräußert ein Anleger Fondsanteile, so errechnet sich der steuerpflichtige Gewinn aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten. Um eine Doppelbesteuerung der thesaurierten Erträge zu vermeiden (jährlich

als ausschüttungsgleicher Ertrag und als Teil des Veräußerungsgewinnes), werden die steuerlichen Anschaffungskosten der Fondsanteile von den österreichischen depotführenden Banken automatisch um die jährlich besteuerten ausschüttungsgleichen Erträge erhöht.

### EU-Quellensteuergesetz

Bisher wurden in der EU Zinserträge von Ausländern nicht besteuert. Um die Besteuerung mangels Deklaration durch den Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat zu ermöglichen, trat mit 1. Juli 2005 die Zinsrichtlinie (RL 2003/48/EG) in Kraft, die Mitgliedstaaten zum gegenseitigen Informationsaustausch über Zinszahlungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Anleger verpflichtet. Aufgrund des Bankgeheimnisses wurde u. a. für Österreich eine Sonderregelung geschaffen, die es ermöglicht, während eines Übergangszeitraumes eine so genannte „EU-Quellensteuer“ auf Zinserträge anstatt eine Meldung an das jeweilige nationale Finanzamt des ausländischen Anlegers einzuheben. Diese beträgt ab 1. Juli 2011 35 %. Dem EU-Quellensteuerabzug unterliegt die Zahlung von Zinsen durch eine inländische Zahlstelle an eine natürliche Person, die ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU hat (wird jedoch von der inländischen Zahlstelle Kapitalertragsteuer einbehalten, kommt es zu keiner weiteren Belastung mit der EU-Quellensteuer). Bei Vorlage einer Bestätigung der Bekanntgabe der Einkünfte vom Heimatfinanzamt kann der EU-Quellensteuerabzug unterbleiben. Diese Bestätigung ist drei Jahre lang gültig und kann danach erneuert werden.

## Kapitalistische Mitunternehmer


Gesellschaftern von Personengesellschaften (steuerlich: Mitunternehmerschaften), die gegenüber Dritten nicht oder nur eingeschränkt haften und keine Mitunternehmerinitiative entfalten („kapitalistische Mitunternehmer“), können ab 2016 Verluste nur mehr in Höhe ihres steuerlichen Kapitalkontos mit anderen Einkunftsarten ausgleichen. Dieses besteht im Wesentlichen aus den Einlagen und bezogenen Gewinnanteilen. Darüber hinausgehende Verluste können erst mit späteren Gewinnen aus der Mitunternehmerschaft beziehungsweise Einlagen in die Mitunternehmerschaft verrechnet werden („Wartetaste“).


## KFZ-Leasing


Durch das Angebot verschiedener Formen des KFZ-Leasings von Leasinggesellschaften wird oft die Möglichkeit genutzt, Operating-Leasing-Verträge abzuschließen. Durch den Abschluss derartiger Leasingverträge kann die Bildung eines steuerlichen Aktivpostens vermieden werden. Anhaltspunkte für das Vorliegen eines reinen Operating-Leasings sind, dass ein Restwert weder vereinbart noch dem Leasingnehmer bekannt ist, kein Andienungsrecht des Leasinggebers besteht, eine allfällige Kaufoption nur zum Marktwert ausgeübt werden kann bzw. der Leasingnehmer nicht damit rechnen kann, das geleaste Fahrzeug unter dem Marktpreis erwerben zu können oder der Leasinggeber die wirtschaftliche Chance und das wirtschaftliche Risiko der Verwertung trägt.

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen erfolgt die Zuordnung zum Leasingnehmer beim Vollamortisationsleasing, wenn dieser das Optionsrecht zum Kauf des KFZ zu einem wirt-

schaftlich nicht angemessenen Betrag hat. Vollamortisationsleasing liegt vor, wenn die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt. „Wirtschaftlich angemessen“ bedeutet im Sinne der neuen Bestimmung, dass das Optionsrecht zum Kauf des Leasinggutes zumindest dem voraussichtlichen Verkehrswert (steuerlicher Buchwert minus 20 % Abschlag) am Ende der Grundmietzeit entspricht.

 **Tip:** Wird die Finanzierung des Fuhrparks auf Operating-Leasing umgestellt, kann der bisher gebildete Aktivposten für Finanzierungs-Leasing-KFZ steuermindernd aufgelöst werden. Die zukünftigen Leasingaufwendungen stellen in vollem Umfang abzugsfähige Aufwendungen dar.


 **Achtung:** Die Angemessenheitsprüfung (Anschaffungskosten des PKW von maximal 40.000 EUR) ist auch bei Operating-Leasing-Verträgen zu beachten!

 **Tip:** Lassen Sie sich vor Vertragsabschluss von Ihrem Berater genau errechnen, welcher Leasingvertrag für Sie steueroptimal ist.

## Langfristige Rückstellungen

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sowie drohende Verluste mit einer Restlaufzeit von mindestens zwölf Monaten ab dem Bilanzstichtag sind nach wie vor mit dem Teilwert anzusetzen. Dieser Teilwert ist jedoch im Gegensatz zur alten Regelung (pauschale Abzinsung von 20 %) mit einem Zinssatz von 3,5 % pro Jahr abzuzinsen. Diese Neuerung gilt für alle Rückstellungen, deren Bildung in einem Wirtschaftsjahr erfolgt, das nach dem 30. Juni 2014 endet. In der Vergangenheit gebildete Rückstellungen

sind aufgrund der neuen Berechnung anzupassen, sofern der Rückstellungsbetrag nach der neuen Regelung niedriger wäre als der nach der alten Regelung errechnete Betrag. Der Differenzbetrag ist über drei Jahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen. Von dieser Regelung nicht betroffen sind Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen sowie Rückstellungen für noch nicht konsumierte Urlaube. Rückstellungen für GSVG-Nachzahlungen sind steuerlich anerkannt.

 **Tipp:** Im Rahmen der Bilanzierung ist bei derartigen Rückstellungen zu untersuchen, ob eine weitere Konkretisierung der Verpflichtung stattgefunden hat, sodass bereits eine Verbindlichkeit eingestellt werden kann. Verbindlichkeiten sind keiner steuerlichen „Kürzung“ zu unterziehen. Bleibt eine Rückstellung länger als ein Jahr bestehen, so führt dies nicht automatisch zu einer Einstufung als langfristige Rückstellung.

## Lehrlingsförderung

Das Jugendbeschäftigungspaket aus dem Jahr 2008 sieht eine – im Vergleich zur Lehrlingsausbildungsprämie – attraktivere und flexiblere Regelung betreffend Förderungen von Lehrverhältnissen vor.

Anstelle der pauschalen Lehrlingsprämie in Höhe von 1.000 EUR pro Lehrling und Jahr wurde für Lehrverhältnisse, die ab dem 28. Juni 2008 begonnen haben, eine nach Lehrjahren gestaffelte Förderung, welche sich der Höhe nach an der tatsächlich ausbezahlten Lehrlingsentschädigung orientiert, ins Leben gerufen. Die neue Lehrstellenförderung soll eine Basisförderung, eine Förderung für neue, zusätzliche Lehrstellen sowie eine qualitätsbezogene Förderung umfassen.

*Anmerkung:* Details zur Höhe und Berechnung der Förderung finden Sie im Kapitel „Überblick über Investitionsbegünstigungen bzw. Förderungen“.

## Basisförderung

Das Fördermodell ist an der Höhe der tatsächlich ausbezahlten kollektivvertraglich geregelten Lehrlingsentschädigung ausgerichtet und sieht nach Lehrjahren gestaffelte steuerfreie Beihilfesätze vor. Im ersten Lehrjahr beläuft sich die Prämie auf drei Lehrlingsentschädigungen, im zweiten Lehrjahr auf zwei Lehrlingsentschädigungen und im dritten sowie vierten Lehrjahr auf jeweils eine Lehrlingsentschädigung (bei dreieinhalb Jahren Lehrdauer gebührt eine halbe Lehrlingsentschädigung).

## Qualitätsbezogene Förderungen

Gefördert werden sollen weiters Weiterbildungsmaßnahmen für Ausbilder, Zusatzausbildungen von Lehrlingen, Ausbildungsverbünde, lernschwache Jugendliche und Prämien für Lehrabschlussprüfungen mit ausgezeichnetem und gutem Erfolg.

Abgewickelt werden die Förderungen für Lehrlingsausbildung nicht mehr über das Finanzamt, sondern über die Lehrlingsstelle der jeweiligen Landeskammer der gewerblichen Wirtschaft. Die Förderanträge sind bei der Lehrlingsstelle jenes Bundeslandes einzureichen, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat.

Die konkreten Förderungsrichtlinien sind auf der Website der Wirtschaftskammer abrufbar.



## Managergehälter

Seit 1. März 2014 können Gehälter, die 500.000 EUR pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, vom Arbeitgeber nicht mehr steuerwirksam abgezogen werden. Vom Abzugsverbot umfasst sind grundsätzlich alle Aufwendungen und Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, die an aktuell oder in der Vergangenheit beschäftigte oder vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (z. B. Vorstände, Geschäftsführer etc.) geleistet werden.

Der VfGH bejahte im Erkenntnis vom 14. Jänner 2015 die Verfassungskonformität der neuen Gehaltsschranke für „Managergehälter“.

## Prämien

### Bildungsprämie

Die Bildungsprämie wird ab 2016 ersatzlos abgeschafft.

### Forschungsprämie

Aus Vereinfachungsgründen kann seit dem Wirtschaftsjahr 2011 nur mehr die Forschungsprämie in Anspruch genommen werden (die verschiedenen Freibeträge sind entfallen). Diese kann ab 2016 jährlich in der Höhe von 12 % (davor: 10 %) der betreffenden Aufwendungen geltend gemacht werden. Die steuerliche Forschungsförderung konzentriert sich auf eine Prämie für die eigenbetriebliche Forschung. Um die Forschungsprämie geltend machen zu können, müssen die entsprechenden Forschungstätigkeiten in einem inländischen Betrieb bzw. einer inländischen Betriebsstätte erfolgen bzw. durchgeführt werden.

Um die Förderungswürdigkeit der Forschungsprojekte festzustellen und die Qualität der eigenbetrieblichen Forschung beurteilen zu können, muss ein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) vorgelegt werden. Im Zuge eines (mehrjährigen) Forschungsprojekts kann der Steuerpflichtige vom Finanzamt die Erlassung einer Forschungsbestätigung beantragen, welche die Forschungstätigkeit dem Grund nach bescheidmässig feststellt und zur jährlichen Berücksichtigung während der Projektdauer berechtigt. Auch in diesem Fall ist die Vorlage eines FFG-Gutachtens erforderlich. Für die Erlassung solcher einer Forschungsbestätigung fällt ein Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 1.000 EUR an. Dieser reduziert sich im Fall einer Zurückweisung oder bei Rücknahme des Antrags vor Bearbeitung auf 200 EUR.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige beim zuständigen Finanzamt auch einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage beantragen. Dafür muss neben dem FFG-Gutachten die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über die richtig ermittelte Höhe der Bemessungsgrundlage vorgelegt werden.




*Tip: Die Kosten für den Feststellungsbescheid sowie für die Forschungsbestätigung sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG als Betriebsausgabe voll abzugsfähig.*

### Auftragsforschung, Prämie

Neben den eigenen Forschungsaufwendungen kann von Unternehmen auch für Aufwendungen (Ausgaben) für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung eine Forschungsprämie von 12 % von maximal 1.000.000 EUR pro Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden. Die Forschungsprämie steht dem Auftraggeber

zu. Voraussetzung ist, dass Einrichtungen und Unternehmen mit der Forschung und experimentellen Entwicklung beauftragt werden, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum haben. Der Auftraggeber muss bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mitteilen, in welchem Ausmaß an Aufwendungen er die Forschungsprämie in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann für die in Auftrag genommene Forschung und experimentelle Entwicklung hinsichtlich der von der Mitteilung umfassten Aufwendungen keine Forschungsprämie in Anspruch nehmen. Die Prämie kann des Weiteren von jenen Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung sind.

 **Achtung:** Für die Geltendmachung der Prämie für die in Auftrag gegebene Forschung ist anders als bei eigenbetrieblicher Forschung kein Gutachten der Forschungsförderungsgeellschaft (FFG) notwendig.

### Prämien, Geltendmachung

Prämien können frühestens nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres in einer Beilage zur Steuererklärung für das betreffende Jahr geltend gemacht werden. Sie sind aber spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend zu machen. Das heißt, die Beilage kann während der offenen Beschwerdefrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens nachgereicht werden.

### Registrierkassenpflicht

Betriebe ab einem Jahresumsatz von 15.000 EUR, mit jährlichen Barumsätzen über 7.500 EUR, müssen ab 1. Jänner 2016 eine elektronische Registrierkasse haben und ihre Umsätze lückenlos erfassen. Ab 1. Jänner 2017 muss die Registrierkasse mit einer technischen Sicherheitseinrichtung versehen sein. Die Details werden in der Registrierkassensicherheitsverordnung näher geregelt.

Die Verpflichtung besteht mit Beginn des viertfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die vorher genannten Umsatzgrenzen erstmals überschritten wurden.

Mobile Dienstleister, wie beispielsweise Masseure, können für ihre Kunden händische Belege ausstellen, müssen die Umsätze aber unmittelbar nach Rückkehr im Unternehmen in der Registrierkasse erfassen.

Unternehmer, die ihre Geschäfte nicht in fest umschlossenen Räumen machen und die Umsatzgrenze von 30.000 EUR nicht überschreiten, können ihre Bareingänge auch weiterhin vereinfachend durch täglichen Kassensturz ermitteln.

### Spenden

Steuerlich absetzbar sind Spenden an bestimmte wissenschaftliche Vereine und Museen. Es besteht auch die Möglichkeit, an bestimmte mildtätige Vereine und Einrichtungen sowie Einrichtungen, die der Entwicklungs- und Katastrophenhilfe dienen bzw. für diese Spenden sammeln, steuerwirksam zu spenden. Ab 2012 wurden Organisatio-

nen, die sich dem Umwelt-, Natur- und Artenschutz widmen, Tierheime sowie freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände in den Kreis begünstigter Spendenempfänger aufgenommen.

Durch das AbgÄG 2014 wird die Spendenbegünstigung auf Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, ausgeweitet, wobei grundsätzlich ein Bezug zu Österreich hinsichtlich der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur bestehen muss.

In der folgenden Übersicht werden die Höchstgrenzen und Voraussetzungen für eine Abzugsfähigkeit von Spenden dargestellt:

**Überblick zu den begünstigten Spendenempfängern**

Begünstigte Organisationen	Organisationsen für Forschung und Erwachsenenbildung	Unmittelbare Unterstützung von mildtätigen Zwecken, Entwicklungs- und/oder Katastrophenhilfsorganisationen*	Organisationsen für Umwelt-, Natur- und Artenschutz Tierheime
		Sammelvereine, die Mildtätigkeit, Entwicklungs- und/oder Katastrophenhilfe unterstützen*	Sammeln für diese Zwecke
<b>Regelung gilt</b>	vor 1. Jänner 2009	ab 1. Jänner 2009	ab 1. Jänner 2012
<b>Absetzbar sind (als Sonderausgaben oder Betriebsausgaben)</b>	Geld- und Sachspenden	Private: Geldspenden Unternehmen: Geld- und Sachspenden	Private: Geldspenden Unternehmen: Geld- und Sachspenden
<b>Höchstbetrag Privatspenden</b>	10 % vom Gewinn bzw. bis inklusive Veranlagung 2012, des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (mit Anrechnung von Unternehmensspenden)	10 % vom Gewinn bzw. vom Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden bzw., bis inklusive Veranlagung 2012, des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (mit Anrechnung von Unternehmensspenden)	10 % vom Gewinn bzw. vom Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden bzw., bis inklusive Veranlagung 2012, des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (mit Anrechnung von Unternehmensspenden)
<b>Höchstbetrag Betriebspenden</b>	10 % des Gewinnes des laufenden bzw., bis inklusive Veranlagung 2012, des vorangegangenen Wirtschaftsjahres / des Gesamtbetrages der Einkünfte		

Der Nachweis der Spenden hat mittels Beleg (zum Beispiel durch Quittung, Erlagschein, Kontoauszug etc.) zu erfolgen. Auf Verlangen des Spenders hat der Spendenempfänger dem Spender zusätzlich eine Spendenbestätigung auszustellen, die ebenfalls als Nachweis verwendet werden kann.



**Tip:** Damit Ihre Spenden noch im Jahr 2015 abgesetzt werden können, müssen sie bis spätestens 31. Dezember 2015 getätigt werden.



**Linktip:** Auf der Website des Finanzministeriums – [www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at) – sind unter Themen A-Z -> Absetzbare Spenden alle begünstigten Spendenempfänger in drei Spendenlisten abrufbar.

## Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein

Am 29. Jänner 2013 wurde das Abgeltungssteuerabkommen zwischen Liechtenstein und Österreich im Österreichischen Parlament beschlossen. Das Abkommen basiert auf dem in der Schweiz abgeschlossenen Abkommen, das ein ähnliches Regelwerk verfolgt. Das Steuerabkommen trat mit 1. Jänner 2014 in Kraft. Vom Abkommen sind alle natürlichen Personen betroffen, die in Österreich ansässig sind und ein Konto oder Depot bei einer liechtensteinischen Bank besitzen oder an Vermögenswerten einer transparenten Vermögensstruktur Nutzungsberechtigt sind. Des Weiteren ist zu beachten, dass im Fall der Involvierung eines Liechtensteiner Treuhänders nicht nur liechtensteinische Konten und Depots, sondern – im Gegensatz zu dem Abkommen mit der Schweiz – sämtliche in- und ausländischen Finanzvermögenswerte, die von einem Liechtensteiner Treuhänder verwaltet werden, umfasst sind. Außerdem sind alle natürlichen und

juristischen Personen betroffen, die Zuwendungen an eine intransparente liechtensteinische Vermögensstruktur durchführen, bzw. alle natürlichen Personen, die von einer solchen eine Zuwendung beziehen. Nicht als Vermögenswerte im Sinne des Abkommens gelten Schrankfächer, Versicherungsverträge sowie Vermögenswerte (z. B. Private-Equity-Beteiligungen oder Unternehmensbeteiligungen; ausgenommen börsennotierte Aktiengesellschaften), die nicht am Kapitalmarkt gehandelt werden.

Das Abkommen sieht vor, dass Banken und Treuhänder eine Abgeltungssteuer für die Vergangenheit einheben, die Besteuerung der zukünftigen Kapitalerträge vornehmen, bei Zuwendungen an Stiftungen die Eingangsbesteuerung und bei Zuwendungen von Stiftungen an Begünstigte die Zuwendungsbesteuerung durchführen.

Das Abkommen enthält, ebenso wie das Abkommen Österreich – Schweiz die Wahlmöglichkeiten einer anonymen einmaligen Abgeltungssteuer und einer freiwilligen Meldung, die als strafbefreiende Selbstanzeige gilt.

### Anonyme Einmalzahlung

In Bezug auf die Höhe und die Art der Berechnung der Einmalzahlung unterscheidet sich das Abkommen grundsätzlich nicht vom Abkommen mit der Schweiz. Die Einmalzahlung berechnet sich anhand einer komplexen mathematischen Formel, die neben der Höhe des Kapitalvermögens und anderem die Dauer der Geschäftsbeziehung enthält. Sie wird durch den liechtensteinischen Treuhänder bzw. die liechtensteinische Bank eingehoben und wirkt strafbefreiend. Die Einmalzahlung beträgt normalerweise zwischen 15 % und 30 % vom relevanten Vermögen. Erreicht der Steuerpflichtige die Höchstgrenze von 30 % und übersteigt

das relevante Gesamtkapital zwei Millionen EUR, kann der Steuersatz auf bis zu 38 % angehoben werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass in diesem Abkommen, anders als beim Abkommen mit der Schweiz, keine Deckelung des regulären Betrages mit dem 1,2-Fachen des Kapitals zum 31. Dezember 2011 stattfindet, und daher der höhere Betrag zwischen 31. Dezember 2011 und 31. Dezember 2013 herangezogen wird. Mit der Einmalzahlung sind die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer, die Erbschafts- und Schenkungssteuer (bis 31. Juli 2008), die Stiftungseinkommensteuer sowie auch die Versicherungssteuer abgegolten. Nicht abgegolten sind die Körperschaftsteuer sowie die bis 1993 gültige Vermögensteuer. Zuflüsse aus Österreich zwischen dem 29. Jänner 2013 und dem 1. Jänner 2014 sind von dem Abkommen nicht gedeckt (bei Einmalzahlung).

### Freiwillige Meldung

Im Rahmen der freiwilligen Meldung ermächtigt der betroffene Steuerpflichtige die liechtensteinische Zahlstelle, Daten wie die Identität und den Wohnsitz des österreichischen Bankkunden, dessen Steuer- und/oder Sozialversicherungsnummer, dessen Kundennummer und den jährlichen Kontostand zum 31. Dezember für die Jahre 2003 bis 2013 an die liechtensteinische Steuerbehörde weiterzuleiten. Diese wiederum leitet die Daten an die österreichische Finanzverwaltung weiter. Die Wahl des Steuerpflichtigen für eine freiwillige Meldung gilt als strafbefreiende Selbstanzeige.

### Zukünftige Veranlagung

Die laufende Besteuerung erfolgt in Form einer Abgeltungssteuer in Höhe von 25 % auf KESt-pflichtige laufende Erträge (z. B. Zinsen, Dividenden etc.), auf in Österreich KESt-pflichtige Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (v. a. Veräußerungsgewinne) und auf Einkünfte aus Deri-

vaten. Diese Abgeltungssteuer kann ebenso wie beim Altvermögen durch eine anonyme Einhebung durch die Bank oder durch eine freiwillige Meldung erfolgen. Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bisher der EU-Quellensteuer unterliegen, unterliegen dieser auch weiterhin.

## Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz

Seit Anfang 2013 ist das viel diskutierte Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz in Kraft. Davon betroffen sind alle natürlichen Personen mit Wohnsitz in Österreich, die im Inland zum 31. Dezember 2010 ansässig waren und am 1. Jänner 2013 über ein Konto bzw. Depot bei einer Schweizer Bank verfügten. Das Abkommen gilt auch für indirekt gehaltenes Vermögen, sofern die Konten über eine als transparent geltende Sitzgesellschaft oder einen Lebensversicherungs-Mantel gehalten werden, und der Schweizer Bank der Nutzungsberechtigte bekannt ist.

Das Abkommen beinhaltet ein Konzept zur Nachversteuerung von bisher unversteuertem Kapitalvermögen von in Österreich Steuerpflichtigen in der Schweiz. Die betroffenen Personen haben dabei die Wahl zwischen einer anonymen pauschalen Abgeltungssteuer und einer freiwilligen Meldung, die als strafbefreiende Selbstanzeige gilt.

### Anonyme pauschale Abgeltungssteuer

Die Abgeltungssteuer wurde am 31. Mai 2014 von der Schweizer Bank berechnet und abgeführt. Im Anschluss wird die Steuer von der Schweizer Finanzverwaltung an die österreichische weitergeleitet. Durch diesen Prozess wird grundsätzlich Straffreiheit und die Legalisierung des Altvermögens gewährleistet. Die Einmalzahlung berechnet sich

nach einer komplexen mathematischen Formel, die neben der Höhe des Kapitalvermögens unter anderem die Dauer der Geschäftsbeziehung enthält. Die Einmalzahlung beträgt grundsätzlich zwischen 15 % und 30 % vom relevanten Kapital. Wird der Höchstsatz von 30 % errechnet, und übersteigt das Gesamtkapital 2 Millionen EUR, so erhöht sich der Prozentsatz bis zu 38 %.

### Freiwillige Meldung

Ein Steuerpflichtiger könnte auch die Schweizer Bank dazu ermächtigen, eine Meldung abzugeben. Das bedeutet, dass den Schweizer Steuerbehörden Daten weitergegeben werden, die wiederum an die österreichische Finanzverwaltung weitergeleitet werden. Die Informationen beinhalten grundsätzlich die Identität und den Wohnsitz des österreichischen Bankkunden, dessen Steuer- und/oder Sozialversicherungsnummer, dessen Kundennummer und den jährlichen Kontostand zum 31. Dezember für die Jahre 2002 bis 2012.

Konten bzw. Depots, die in der Schweiz vor Inkrafttreten des Abkommens aufgelöst und abgezogen wurden, gelten weiterhin als nicht besteuert bzw. gemeldet. Die Straffreiheit bleibt jedoch weiterhin bestehen.


### Zukünftige Veranlagung

Erfasst wird vom Abkommen nicht nur Altvermögen, sondern auch die laufende gültige Besteuerung ab 1. Jänner 2013. Schweizer Banken werden in Zukunft eine Abgeltungssteuer in Höhe von 25 % auf KEST-pflichtige Erträge (z. B. Zinsen, Dividenden etc.) auf in Österreich KEST-pflichtige Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (v. a. Veräußerungsgewinne) und auf Einkünfte aus Derivaten einheben. Diese Abgeltungssteuer kann ebenso wie beim Altvermögen durch eine anonyme Abgeltung der Bank oder

durch eine freiwillige Meldung erfolgen. Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bisher der EU-Quellensteuer unterliegen, unterliegen dieser auch weiterhin.

### Strafen

Strafen und Geldbußen waren grundsätzlich nicht abzugsfähig. Bisher fehlte jedoch eine explizite Regelung. Eine Ausnahme bestand in den Fällen, in denen die Strafen verschuldensunabhängig oder nur aufgrund eines geringen Verschuldens verhängt wurden. Im Jahr 2011 wurde die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen nun explizit gesetzlich geregelt. Demnach sind Strafen und Geldbußen, Verbandsgeldbußen, Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz und Leistungen anlässlich einer Diversion (d. h. das Strafverfahren wird z. B. durch Zahlung eines Geldbetrages eingestellt) steuerlich nicht abzugsfähig. Die Nichtabzugsfähigkeit gilt für Strafen und Geldbußen aller Art unabhängig davon, von welcher Behörde sie verhängt werden. Die Neuregelung gilt für Strafen ab 2. August 2011.

 **Achtung:** Eine Ausnahme besteht für Vertragsstrafen (pauschalierter Schadenersatz) – diese Strafen sind als Betriebsausgabe absetzbar.

## Überblick über Investitionsbegünstigungen bzw. Förderungen

Bezeichnung	Gesetzesstelle – Höhe EStG	Voraussetzung (Gesetzesstelle – EStG)
-------------	----------------------------	---------------------------------------

### Investitionen in Sachanlagen/Finanzanlagen

Gewinnfreibetrag § 10	bis 175.000 EUR 13 % des Gewinns; von 175.001 EUR bis 350.000 EUR 7 % des Gewinns; von 350.001 EUR bis 580.000 EUR 4,5 % des Gewinns; (max. 45.350 EUR)	Für alle betrieblichen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten Investitionserfordernis entfällt bei natürlichen Personen mit betrieblichen Einkünften für Gewinne bis 30.000 EUR; nur für körperliche abnutzbare Wirtschaftsgüter und Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 Der in Anspruch genommene Freibetrag ist in der Steuererklärung anzugeben.
-----------------------	--	---

### Forschungstätigkeit

Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung Formular E108c	§ 108c Abs. 2 Z 1 10 % der Aufwendungen	Antrag und FFG-Gutachten erforderlich Die Prämie kann mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, jedoch spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides geltend gemacht werden. Die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung ist der Höhe nach nicht beschränkt bzw. gedeckelt.
---	---	---

Prämie für Auftragsforschung Formular E108c	§ 108c Abs. 2 Z 2 10 % der Aufwendungen (jedoch maximal 100.000 EUR pro Wirtschaftsjahr)	In Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung, die systematisch und wissenschaftlich durchgeführt wird; Aufwendungen bis maximal 1.000.000 EUR pro Wirtschaftsjahr Beauftragung von bestimmten Einrichtungen; nachweisliche Mitteilung an Auftragnehmer über Höhe der Inanspruchnahme Antrag erforderlich (jedoch kein FFG-Gutachten) Die Prämie kann mit Ablauf des Wirtschaftsjahres des betreffenden Jahres, jedoch spätestens bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides geltend gemacht werden.
---	--	---

Basisförderung für Lehrlinge

1. Lehrjahr: drei Lehrlingsentschädigungen	Für Lehrverhältnisse, die ab dem 28. Juni 2008 begonnen haben
2. Lehrjahr: zwei Lehrlingsentschädigungen	Das Antragsformular kann bei der Lehrlingsstelle der Wirtschaftskammer bezogen werden.
3. und 4. Lehrjahr: jeweils eine Lehrlingsentschädigung bzw. bei 3,5 Jahren Ausbildungsdauer eine halbe Lehrlingsentschädigung	Ein Antrag zur Basisförderung muss bis spätestens drei Monate nach Abschluss des entsprechenden Lehrjahres erfolgen.

## Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte

Werden Wirtschaftsgüter von einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen überführt, verliert Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven dieses Wirtschaftsgutes. Daher gelten diese Wirtschaftsgüter fiktiv als veräußert und der „Veräußerungsgewinn“ ist in Österreich zu versteuern. Als Reaktion auf die europäische Rechtsprechung besteht bis 31. Dezember 2015 die Möglichkeit die durch derartige Verbringungen von Wirtschaftsgütern bzw. Betrieben in die EU/den EWR entstehende Steuerschuld auf Antrag bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen aufzuschieben. Ab 1. Jänner 2016 soll aufgrund des Entwurfs zum AbgÄG 2015 die Möglichkeit, einen Antrag auf Nichtfestsetzung und Steuerstundung bis zur tatsächlichen Veräußerung zu stellen nur im privaten Bereich erhalten bleiben (Wegzug einer natürlichen Person und unentgeltliche Übertragung an andere natürliche Personen in der EU).

Für den betrieblichen Bereich kann eine Steuerstundung durch Antrag auf Ratenzahlung erfolgen. Der Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2015 sieht für die Entrichtung der festgesetzten Steuer grundsätzlich eine über sieben Jahre verteilte Ratenzahlung vor. Dies gilt sowohl für betriebliche Zwecke (z. B. Verlagerung von Wirtschaftsgütern in EU-Betriebsstätten oder Verlagerung von Betrieben in einen anderen EU-Mitgliedstaat) als auch für private Zwecke (z. B. die Zuwendung an eine EU/EWR-ausländische Stiftung) sowie für Umgründungen. Für Wirtschaftsgüter des Umlauf-

vermögens soll eine Ratenzahlung von zwei Jahren zur Anwendung kommen.

Des Weiteren sollen laut Entwurf des AbgÄG 2015 Wegzüge der letzten zehn Jahre steuerlich nacherfasst werden, sobald es zur tatsächlichen Veräußerung oder zum sonstigen Ausscheiden der überführten Wirtschaftsgüter kommt. Bisher war vorgesehen, dass es zehn Jahre nach Wegzug im Falle eines Antrags auf Nichtfestsetzung zur absoluten Verjährung des festgesetzten Abgabenspruchs kommt.

Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die aus Österreich ins Ausland überführt werden, wurde ein neues Besteuerungskonzept geschaffen. Wird im Ausland ein Aktivposten für diese Wirtschaftsgüter angesetzt, dann sind Betriebsausgaben, die in Österreich für dieses Wirtschaftsgut in Vorjahren steuerlich geltend gemacht wurden, nachzuversteuern. Weist der Abgabepflichtige die tatsächlichen Aufwendungen nicht nach, dann sind 65 % des Wertes des Wirtschaftsgutes, höchstens jedoch der im Ausland angesetzte Aktivposten, im Zeitpunkt der Überführung nachzuversteuern. Der Nachweis der tatsächlich geltend gemachten Aufwendungen hat durch eine Kostenrechnung zu erfolgen, wobei angemessene Teile der Gemeinkosten zu berücksichtigen sind. Die stillen Reserven, die im Zeitpunkt der Überführung bestanden haben, müssen wie bisher im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts erst im Zeitpunkt der Veräußerung des Wirtschaftsgutes, des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen oder des Verbringens aus der EU/dem EWR versteuert werden.



## Übertragung stiller Reserven

Für natürliche Personen besteht die Möglichkeit, stille Reserven von aus dem Anlagevermögen ausgeschiedenen Wirtschaftsgütern auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu übertragen.



***Tip:** Erfolgt im Jahr des Ausscheidens keine Anschaffung neuer Wirtschaftsgüter, können die stillen Reserven auch auf eine steuerfreie Rücklage übertragen werden. Zu beachten ist, dass die auf die Rücklage übertragenen stillen Reserven bis spätestens zwölf Monate nach Ausscheiden des Wirtschaftsgutes auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut zu übertragen sind, da ansonsten eine Nachversteuerung erfolgt.*

## Verlustvortrag aus den Vorjahren

Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG können aufgrund des AbgÄG 2014 ab der Veranlagung 2014 grundsätzlich im Ausmaß von 100 % des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden. Die Vortragsgrenze von 75 % entfällt somit und gilt nur mehr für Körperschaften.

## Verlustvorträge der Einnahmen-Ausgaben-Rechner

Einnahmen-Ausgaben-Rechner können nur Verluste, die in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstanden sind, mit dem steuerpflichtigen Einkommen verrechnen. Vor 2007 entstandene Anlaufverluste dürfen zeitlich unbeschränkt vorgetragen werden. Zu beachten ist, dass der Wegfall der Verrechnungsgrenze von 75 % auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern anzuwenden ist und somit 100 % der vortragsfähigen Verluste verwertet werden können. Als praktischer Nachteil erweist sich die vorrangige

Verrechnungspflicht für alte Anlaufverluste, da dadurch Normalverluste im dritten Jahr ungenutzt verfallen könnten, während Anlaufverluste ewig vortragsfähig wären. Es ist für den Steuerpflichtigen nicht möglich, bei der Erklärung anzugeben, welche Verluste er vorrangig verrechnen will. Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sind „alte“ Verlustvorträge zeitlich unbegrenzt vortragsfähig.

## Werbungskosten

Alle Ausgaben des Steuerpflichtigen zum Erwerb, zur Sicherung oder zum Erhalt der Einnahmen können im Rahmen der Veranlagung mit den entsprechenden Einkünften verrechnet werden (z. B. Fachliteratur, Fortbildungskosten, Arbeitsmittel) und so die Steuerbelastung für das Jahr 2015 reduzieren. Ein bloß grundsätzlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkünften ist für deren Abzugsfähigkeit als Werbungskosten grundsätzlich ausreichend.

Werden vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung keine Werbungskosten angesetzt, so wird jedenfalls ein Pauschalbetrag von 132 EUR in Abzug gebracht.

## Wertpapiere zur Deckung der Pensionsrückstellungen

Für Pensionsrückstellungen müssen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres Wertpapiere von mindestens 50 % der steuerlichen Pensionsrückstellung zum Ende des vergangenen Wirtschaftsjahres vorhanden sein. Auf das Deckungserfordernis können auch Rückdeckungsversicherungen angerechnet

werden (das gilt nur, wenn die Versicherungen ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften bzw. Pensionen dienen). Der Kreis der Wertpapiere erfasst auch gewisse ausländische Fonds und Anteilsscheine an Immobilienfonds sowie Investmentfonds. Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgeblichen Rückstellung, ist der steuerliche Gewinn um 30 % der Wertunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht beeinflusst.



**Tipp:** Lassen Sie die erforderliche Wertpapierdeckung rechtzeitig von Ihrem Berater berechnen, damit Sie über das Bedeckungserfordernis laufend informiert sind.

### Zinsenabzug bei fremdfinanzierter verdeckter Ausschüttung

Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung sind laut VwGH-Entscheidung keine Betriebsausgaben.

Hinsichtlich der offenen Gewinnausschüttung entschied der VwGH anders. Er nahm einen Anspruch des Gesellschafters auf Ausschüttung an und qualifizierte die Ausschüttung als Gegenleistung der Kapitalgesellschaft für die Kapitalüberlassung des Gesellschafters und begründete so die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen. Beide Punkte sah der VwGH bei der verdeckten Gewinnausschüttung als nicht gegeben an. Daher gelten die Fremdkapitalaufwendungen bei der verdeckten Gewinnausschüttung, anders als bei der offenen, nicht als Betriebsausgaben. Eine schätzungsweise Zuordnung der Fremdkapitalaufwendungen zur verdeckten Gewinnausschüttung ist laut VwGH ausreichend.

### Zins- und Lizenzzahlungen


Für die Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren als Betriebsausgabe, welche für die Bereitstellung von Know-how ins Ausland bezahlt werden, muss laut VwGH die Leistung genau spezifiziert sein. Essenziell ist eine detaillierte Dokumentation und Beschreibung im Falle von Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen. Andernfalls ist die Zahlung als verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen.

Aufgrund einer EU-Richtlinie sind alle Mitgliedstaaten verpflichtet, auf Zins- bzw. Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen (Beteiligung mindestens 25 %) keine Quellensteuer mehr einzuheben. Der Empfängerstaat hat das alleinige Besteuerungsrecht. Voraussetzung ist, dass der Schuldner entweder eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates ist und dass der Nutzungsberechtigte ein verbundenes Unternehmen oder eine Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates ist. Zins- und Lizenzgebührenzahlungen einer inländischen Betriebsstätte (Schuldner) sind nur dann befreit, wenn diese Zinsen und Lizenzgebühren bei dieser eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen.

### Zufluss-/Abflussprinzip

Einnahmen-Ausgaben-Rechner sowie unselbständig Beschäftigte müssen ihre Betriebsausgaben/Werbungskosten bis spätestens 31. Dezember 2015 bezahlt haben, um diese im Rahmen der Steuererklärung/Arbeitnehmerveranlagung 2015 geltend machen zu können. Eine Ausnahme von dieser Regel gilt für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit (bis zu 15 Tage) vor

oder nach Beginn des Kalenderjahres geleistet werden, Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird, öffentliche Subventionen und Nachzahlungen im Insolvenzverfahren.

 **Tipp:** Durch gezieltes Vorziehen von Ausgaben oder durch Leisten von Anzahlungen kann das steuerliche Ergebnis vermindert werden. Dasselbe Ergebnis kann durch „Verschieben“ der Einnahmen erreicht werden, indem den Kunden für die offenen Rechnungen Zahlungsziele nach dem 31. Dezember 2015 eingeräumt werden. Solche Maßnahmen sind insbesondere dann geeignet, wenn die Einkünfte des Jahres 2015 außergewöhnlich hoch sind.

## Zukunftsvorsorge

Personen, die in Österreich unbeschränkt einkommensteuerepflichtig sind und keine gesetzliche Alterspension beziehen, können eine prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge in Anspruch nehmen. Aus budgetären Gründen wurde allerdings die Prämie für die prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge und Prämienvorsorge reduziert. Für die prämienbegünstigte Zukunfts- und Pensionsvorsorge wird der Prozentsatz mit Wirkung ab 1. April 2012 von 5,5 % auf 2,75 % reduziert. Dadurch, dass hier die Bausparprämie mit einfließt, ergibt sich für das Kalenderjahr 2015 wie auch bereits für das Kalenderjahr 2014 ein Erstattungsprozentsatz von 4,25 % (2,75 % + 1,5 % Bausparprämie). Beiträge dieser Art an eine Zukunftsvorsorgeeinrichtung können nicht zusätzlich als Sonderausgaben abgezogen werden.

## Lohnsteuer, Sozialversicherung, Förderungen und Arbeitnehmerveranlagung

### Arbeitnehmerveranlagung

Bis zum 31. Dezember 2015 können Arbeitnehmer zum letzten Mal eine freiwillige Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 einreichen.

Erstmals ab dem Kalenderjahr 2016 wird die antragslose Arbeitnehmerveranlagung eingeführt. Ein Arbeitnehmer muss nach Ablauf des Kalenderjahres nicht mehr das Formular L1 ausfüllen und einreichen. Eine allfällige (Lohnsteuer-) Gutschrift wird vom Wohnsitzfinanzamt automatisch überwiesen, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Die zu veranlagenden Einkünfte bestehen ausschließlich aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften.
- Es liegt kein Pflichtveranlagungsfall vor (siehe „Pflichtveranlagung“ weiter unten).
- Bis zum 30. Juni ist keine Steuererklärung für das vorangegangene Jahr eingereicht worden.
- Eine Bankverbindung des Steuerpflichtigen muss beim Finanzamt hinterlegt sein.

Automatisch erfasst werden künftig:

- Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen
- Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften
- Freigebige Zuwendungen (Spenden)

Nach Ablauf des Kalenderjahrs 2016 kann erstmals Mitte 2017 mit einer automatischen Steuergutschrift gerechnet werden.

Durch die automatische Veranlagung wird die nachträgliche Geltendmachung von zusätzlichen Werbungskosten (wie z. B. Fortbildungskosten, vom Arbeitgeber nicht ersetzte Aufwendungen und Reisekosten) und zusätzlichen Absetzbeträgen wie z. B. Alleinverdienerabsetzbetrag (sofern diese nicht schon in der Lohnverrechnung berücksichtigt werden konnten) nicht eingeschränkt. Hierfür können die Anträge bzw. Erklärungen binnen der Fünfjahresfrist nach Ablauf des Kalenderjahrs weiterhin auch nach einer automatischen Veranlagung beim Wohnsitzfinanzamt eingebracht werden.

Eine allfällige Steuererklärungspflicht – der Arbeitnehmer etwa erzielt auch andere als lohnsteuerpflichtige Einkünfte über 730 EUR – bleibt von der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung jedoch unberührt.

## Beendigungszahlungen

### Gesetzliche Abfertigungen (= Abfertigung ALT)

Unverändert bleibt die Besteuerung gesetzlich bzw. kollektivvertraglich zustehender Abfertigungen mit dem begünstigten Steuersatz von 6 %.

### Freiwillige Abfertigungen und Abfindungen – Abfertigung ALT

Die Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % unterliegt folgenden Begrenzungen:

- Viertelregelung: Ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate, gedeckelt mit maximal dem 9-Fachen

der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage [2015: 41.850 EUR bzw. 2016: 43.740 EUR]

- Zwölfstelregelung: Abhängig von den nachgewiesenen Dienstzeiten dürfen zusätzlich zur Viertelregelung noch bis 12/12 des laufenden Arbeitslohns der letzten 12 Monate begünstigt versteuert werden. Es darf pro Zwölfstel jeweils nur noch ein Betrag bis zum 3-Fachen der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage [2015: 13.950 EUR bzw. 2016: 14.580 EUR] begünstigt versteuert werden. [Beispiel: Beendigung im Jahr 2015 nach 25 Dienstjahren, daher  $12/12 = 12 \times 13.950 \text{ EUR} = \text{Bemessung } 167.400 \text{ EUR}$ ]. Die Begünstigung besteht nur insoweit, als für diese Dienstzeit kein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung besteht oder eine solche Abfertigung ausbezahlt wurde.
- Abfertigungs-/Abfindungsbeträge darüber hinaus unterliegen dem progressiven Steuersatz (2015: maximal 50 % bzw. 2016: i.d.R. bis 50 % bzw. für Spitzenverdiener maximal 55 %).
- Von der Deckelung der Viertel- und Zwölfstelregelung sind nur Zahlungen aufgrund von Sozialplänen, die noch vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden, ausgenommen.

### Freiwillige Abfertigungen und Abfindungen – Abfertigung NEU (= BMSVG)

Zahlungen des Arbeitgebers an Mitarbeiter im System Abfertigung NEU sind generell nicht mit 6 % steuerbegünstigt.

Nach der aktuellen Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof (1. September 2015) unterliegen freiwillige Abfertigungszahlungen nicht den Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer), unabhängig davon, ob im System Abfertigung ALT oder NEU.

## Vergleichssummen und Kündigungsentschädigungen

- Gerichtliche bzw. außergerichtliche Vergleichszahlungen an BMSVG-Mitarbeiter dürfen bei bzw. nach Beendigung des Dienstverhältnisses bis zu einem Betrag von 7.500 EUR begünstigt mit 6 % versteuert werden.
- In allen anderen Fällen von Vergleichszahlungen und Kündigungsentschädigungen darf nach der Fünftelregelung nur noch ein Betrag bis zu einem Fünftel der 9-fachen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage I [2015: 8.370 EUR bzw. 2016: EUR 8.748 EUR] steuerfrei ausbezahlt werden. Darüber hinausgehende Zahlungen werden mit dem progressiven Steuersatz versteuert.

## Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnperioden

Für diese Zahlungen, beispielsweise Abgangsentschädigungen, sieht das Einkommensteuerrecht keine Steuerbegünstigungen vor, die Versteuerung erfolgt mit dem Tarifsteuersatz (2016: i.d.R. bis 50 % bzw. für Spitzenverdiener maximal 55 %).

## Betriebsveranstaltungen und Sachzuwendungen

Für geldwerte Vorteile, die aus der Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung (z. B. Weihnachtsfeier, Betriebsausflug) stammen, ist eine Steuerbefreiung bis zu einem Betrag von höchstens 365 EUR jährlich für jeden nachweislich teilnehmenden Arbeitnehmer vorgesehen.

Bei Betriebsveranstaltungen empfangene Sachzuwendungen können zusätzlich bis 186 EUR jährlich steuerfrei gewährt werden (z. B. Weihnachtsgeschenke). Bereits die Übergabe einer solchen Sachzuwendung gilt als Betriebsveranstaltung.

Die Freibeträge von 365 EUR bzw. 186 EUR stehen für individuelle Belohnungen von Mitarbeitern und Zuwendungen bzw. Geschenke zu individuellen Anlässen der Mitarbeiter (z.B. Geburtstag, Heirat usw.) nicht zu. In diesen Fällen ist stets von einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil auszugehen.



***Tip:** Aus Beweisgründen sollte eine gewissenhafte Dokumentation für jeden einzelnen Arbeitnehmer erfolgen. Eine pauschale Versteuerung der die Freibeträge übersteigenden Zuwendungen aus Betriebsveranstaltungen und Sachzuwendungen ist nicht möglich.*

## Diensterfindungen/Verbesserungsvorschläge

Bis Ende 2015 können Prämien für Verbesserungsvorschläge und Diensterfindungen noch im Ausmaß eines „zusätzlichen um 15 % erhöhten Jahressechstels“ begünstigt mit dem festen Steuersatz von 6 % versteuert werden. 2015 sind diese Vergütungen noch sozialversicherungsfrei.

Ab 2016 fallen das „begünstigte Jahressechstel“ und die Befreiung von der Sozialversicherung weg. Verbesserungsvorschläge und Diensterfindungen können dann nur noch als sonstiger Bezug lohnsteuer- und beitragspflichtig ausbezahlt werden. Sofern das Jahressechstel bereits durch andere sonstige Bezüge (z. B. Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration usw.) ausgeschöpft ist, fällt Tarifsteuer an (2016: i.d.R. bis 50 % bzw. für Spitzenverdiener maximal 55 %).

## Firmenwagen – Sachbezug für Privatnutzung

Bis Ende Dezember 2015 sind als Sachbezugswert für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen PKW monatlich noch 1,5 % der Erstanschaffungskosten (inkl. Umsatzsteuer und NoVA) bzw. maximal 720 EUR (= 1,5 % von 48.000 EUR) steuer- und sozialversicherungspflichtig anzusetzen.

Ab 2016 wird der monatliche Sachbezug

- auf 2 % der Erstanschaffungskosten angehoben und
- für schadstoffarme PKW ein begünstigter Sachbezugswert in Höhe von 1,5 % geschaffen.

Wurde das KFZ im Jahr 2016 oder davor angeschafft und liegt der CO<sub>2</sub>-Ausstoß bei maximal 130 g/km, darf der begünstigte Sachbezugswert in Höhe von 1,5 % der Erstanschaffungskosten in der monatlichen Lohnverrechnung angesetzt werden. Die Abgaskriterien verschärfen sich jedoch und sinken bis 2020 um jährlich 3 g/km. Bei Gebrauchtwagen knüpft der Sachbezug nicht an das Jahr der Anschaffung durch den Arbeitgeber, sondern an das Jahr der erstmaligen Zulassung des Fahrzeugs an.

Die Obergrenze der angemessenen Anschaffungskosten auf Unternehmerebene bleibt unverändert bei 40.000 EUR. Die absetzbaren Betriebsausgaben bleiben somit gleich.

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von monatlich 14,53 EUR anzusetzen. Die Aufzählung

der flächendeckend parkraumbewirtschafteten Städte in Österreich wird aus den Lohnsteuer-Richtlinien gestrichen. Nunmehr ist im Einzelfall regelmäßig zu prüfen, ob eine kostenlos zur Verfügung gestellte Abstellfläche innerhalb einer parkraumbewirtschafteten Zone liegt.

## Geschenke

Geschenke und Sachzuwendungen – insbesondere Belohnungen und zu individuellen Anlässen des Mitarbeiters – die der Arbeitgeber gewährt, stellen beim Empfänger grundsätzlich einen lohnsteuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar. Ausgenommen hiervon sind nur Sachzuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen und Jubiläumsgeschenke bis zu einem Freibetrag von je 186 EUR jährlich pro Arbeitnehmer.

Gelegenheitsgeschenke sowie bloße Annehmlichkeiten (z. B. Blumenstrauß zum Geburtstag) durch den Arbeitgeber zählen i.d.R. nur dann nicht als steuerpflichtiges Einkommen, wenn diese über das geringe Ausmaß einer reinen Aufmerksamkeit nicht hinausgehen.

## Jobticket

Ein abgabefreies Jobticket liegt vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Streckenkarte für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Arbeitnehmers zur Verfügung stellt. Die Rechnung muss auf den Namen des Arbeitgebers lauten und zusätzlich den Namen des Arbeitnehmers aufweisen. Für die durch das Jobticket abgedeckte Strecke kann keine Pendlerpauschale geltend gemacht werden. Übernimmt der Arbeitgeber mit dem Jobticket nur die Kosten für eine Teilstrecke, so kann der Arbeitnehmer für

die restliche Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Pendlerpauschale beantragen. Diese ist betragsmäßig mit dem Wert der kleinen Pendlerpauschale für die Gesamtstrecke beschränkt.

Die Steuer- und Sozialversicherungsbefreiung für die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung der eigenen Arbeitnehmer und ihrer Angehörigen bei Beförderungsunternehmen entfällt ab 2016. Sofern die Voraussetzungen erfüllt werden, kann in diesen Fällen zukünftig ein steuerfreies Jobticket oder ein Mitarbeiterrabatt gewährt werden.

### Jubiläumsgeschenke/Jubiläumsgelder

Bis Ende 2015 sind Jubiläumszuwendungen anlässlich von Arbeitnehmer- und Firmenjubiläen grundsätzlich lohnsteuerpflichtig, unter Umständen aber von der Sozialversicherung befreit.

Ab 2016 sind Jubiläumszuwendungen wie folgt NEU geregelt:

- Jubiläumsgeldansprüche werden lohn- und sozialversicherungspflichtig (Beispiel: kollektivvertragliche Jubiläumsgelder).
- Unabhängig vom arbeitsrechtlichen Geldanspruch kann der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich eines Arbeitnehmer- oder Firmenjubiläums ein Jubiläumsgeschenk (= Sachleistung) bis zu einem Freibetrag von 186 EUR jährlich steuer- und sozialversicherungsfrei zuwenden. Dieser Freibetrag steht zusätzlich neben dem allgemeinen Freibetrag für Sachzuwendungen in Höhe von 186 EUR zu.

### Kinderbetreuungskosten

Kosten für die Betreuung und Verpflegung von Kindern bis zum vollendeten zehnten Lebensjahr in einer institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung (z. B. Kindergarten etc.) bzw. von pädagogisch tätigen Personen (z. B. ausgebildete Tagesmütter, ausgebildete Großeltern etc.) können als außergewöhnliche Belastung bis zu einem Betrag in Höhe von 2.300,00 EUR pro Jahr und Kind steuerlich geltend gemacht werden.

Zuschüsse des Arbeitgebers für Kinderbetreuung sind bis maximal 1.000,00 EUR pro Jahr und Kind steuer- und abgabenfrei. Erhält man vom Arbeitgeber einen derartigen Zuschuss, so sind nur die den Zuschuss übersteigenden Kosten absetzbar. Begünstigt sind nur Direktzahlungen an die Betreuungseinrichtung bzw. -person sowie Gutscheine, nicht jedoch Kostenersätze an den Arbeitnehmer.

### Kinderfreibetrag

Der Kinderfreibetrag in Höhe von 220 EUR (ab 2016: 440 EUR) pro Kind und Jahr kürzt die Steuerbemessungsgrundlage und wird im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt. Alternativ besteht die Möglichkeit, dass beide Eltern den Freibetrag getrennt voneinander geltend machen. In diesem Falle steht beiden Einkommensbezieher ein Kinderfreibetrag von je 132 EUR (ab 2016: 300 EUR) jährlich zu. Weiters kann der Kinderfreibetrag auch von unterhaltspflichtigen Steuerpflichtigen für ein nicht haushaltszugehöriges Kind in Anspruch genommen werden.

## Kirchenbeitrag

Seit 2012 kann als Sonderausgabe ein maximaler Kirchenbeitrag an anerkannte Kirchen bis zu 400 EUR pro Jahr abgesetzt werden.

## Mitarbeiterbeteiligungen

Bis Ende 2015 beträgt der Freibetrag für den Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers (bzw. an einem Konzernunternehmen) 1.460 EUR.

Ab 2016 wird dieser Freibetrag auf 3.000 EUR angehoben.

## Mitarbeiterrabatte

Ab 2016 besteht für so genannte Mitarbeiterrabatte eine eigene Regelung. Beträgt ein Mitarbeiterrabatt im Einzelfall maximal 20 %, ist dieser steuerfrei abzurechnen. Jene vom Arbeitgeber gewährten Rabatte, die über 20 % hinausgehen, führen dann zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, wenn diese in Summe 1.000 EUR im Kalenderjahr übersteigen. Somit wird lediglich der übersteigende Teil steuerlich erfasst.

Sofern der Mitarbeiterrabatt die 20 %-Grenze nicht überschreitet, kann die Summe der steuerfreien Mitarbeiterrabatte pro Mitarbeiter aber auch mehr als 1.000 EUR betragen.

Wann liegt ein solcher Mitarbeiterrabatt vor? Zunächst ist vom Endverbraucherpreis (inkl. Umsatzsteuer) auszugehen. Darüber hinaus werden aber auch übliche Kundenrabatte

berücksichtigt und in Abzug gebracht. Gewährt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer zusätzlich einen weiteren Preisnachlass, dann liegt insoweit ein von dieser Neuregelung erfasster Mitarbeiterabbatt vor.

Die ab 2016 geltende Regelung ist nicht auf bestimmte Branchen beschränkt. Zu beachten ist jedoch, dass es sich um (kostenlose oder verbilligte) Waren oder Dienstleistungen handelt, die der Arbeitgeber (oder ein mit diesem verbundenes Konzernunternehmen) im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

Diese Neuregelung gilt gleichlautend auch für die Sozialversicherung.

## Montageprivileg – begünstigte Auslandstätigkeit

Voraussetzungen für die steuerbefreite begünstigte Auslandstätigkeit sind:


- Entsendung mindestens ein Monat, aber nicht auf Dauer
- Einsatzort, der mehr als 400 km Luftlinie von Österreich entfernt liegt
- Arbeitgeber hat am Einsatzort keine Betriebsstätte (Ausnahme Bauausführung)
- Arbeit im Ausland wird unter erschwerenden Umständen geleistet

Treffen die aufgezählten Voraussetzungen zu, dann darf der Arbeitgeber 60 % des laufenden Arbeitslohns gedeckelt mit der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage (2015: 4.650 EUR bzw. 2016: 4.860 EUR) steuerfrei auszahlen. Sonderzahlungen dürfen nicht steuerfrei gestellt werden. Trägt der Arbeitgeber die Kosten von mehr als einer Familienheimfahrt pro Kalendermonat bzw. werden Überstunden



zuschläge und/oder SEG-Zulagen steuerfrei ausbezahlt, so entfällt die Steuerfreistellung gänzlich.

Die Steuerbefreiung für die begünstigte Auslandsmontage ist auf Arbeitgeber aus der EU/dem EWR und der Schweiz gleichermaßen anzuwenden. Darüber hinausgehend gilt sie auch für Arbeitgeber, die in einem Drittstaat ansässig sind und den Arbeitnehmer von einer Betriebsstätte, die in der EU/dem EWR oder der Schweiz gelegen ist, entsenden.

 **Linktipp:** Bei Unklarheiten, ob die Luftlinienentfernung von 400 km gegeben ist, verwendet die Finanzverwaltung das Online-Tool [www.freemaptools.com/radius-around-point.htm](http://www.freemaptools.com/radius-around-point.htm). Sie können dadurch gleich im Vorhinein überprüfen, ob diese Bedingung für eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliegt oder nicht.

## Pendlereuro

Pendlern mit Anspruch auf eine Pendlerpauschale steht zusätzlich der Pendlereuro zu. Der Absetzbetrag beträgt 2 EUR pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Grundlage ist die Wegstrecke der geltend gemachten Pendlerpauschale, wobei auch für den Pendlereuro die Drittelstaffelung zu beachten ist.

## Pendlerpauschale

Der Anspruch auf Pendlerpauschale besteht auch schon dann, wenn zumindest an vier Tagen im Kalendermonat die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte zurückgelegt wird. Somit können nun auch Teilzeitkräfte eine Pendlerpauschale in Anspruch nehmen. Eine Pendlerpauschale steht Pendlern nach folgender Drittelstaffelung zu:

- mindestens an 4, aber an nicht mehr als 7 Arbeitstagen => 1/3 der kleinen od. großen Pendlerpauschale
- mindestens an 8, aber an nicht mehr als 10 Arbeitstagen => 2/3 der kleinen od. großen Pendlerpauschale
- mindestens an 11 Arbeitstagen => kleine od. große Pendlerpauschale in voller Höhe

Mit dem Pendlerrechner 2.0 – online unter [www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at) – kann ermittelt werden, ob und in welcher Höhe eine Pendlerpauschale zusteht. Der Arbeitgeber darf die Pendlerpauschale nur nach Vorlage des vom Arbeitnehmer unterschriebenen Online-Ausdrucks mit der Lohnverrechnung berücksichtigen.

Nach der Pendlerverordnung berücksichtigt der Pendlerrechner 2.0 folgende Parameter:

- Es wird nicht mehr auf die kürzeste, sondern auf die schnellste Straßenverbindung abgestellt.
- Vorrangig werden Kombinationen aus Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmitteln herangezogen. Park-and-Ride-Anlagen in Wohnungsnähe werden bevorzugt.
- Die Berechnung der Individualverkehrszeiten mit dem PKW wurde insgesamt verlangsamt, da Pendler grundsätzlich in der Hauptverkehrszeit reisen.
- Autofahrer können sich eine genaue Wegbeschreibung einblenden lassen.
- Falls der Pendlerrechner im Einzelfall nicht anwendbar ist (z. B. bei Wegstrecken über die Staatsgrenze) bzw. wiederholt eine Fehlermeldung erscheint, kann die Pendlerpauschale mittels Formular L33 beantragt werden. Dem Formular ist der Ausdruck der Fehlermeldung beizulegen.

## Pendlerpauschalsätze (unverändert seit 2011)

Angaben in EUR	Einfache Wegstrecke	PP in EUR jährlich
<b>Kleine Pendlerpauschale</b>	20 bis 40 km	696
(Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist zumutbar)	über 40 bis 60 km	1.356
	über 60 km	2.016
<b>Große Pendlerpauschale</b>	2 bis 20 km	372
(Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist NICHT zumutbar)	über 20 bis 40 km	1.476
	über 40 bis 60 km	2.568
	über 60 km	3.672

## Pendlerpauschale und Firmenwagen

Arbeitnehmern, die einen Firmenwagen auch privat nutzen können, steht keine Pendlerpauschale zu. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

## Pflichtveranlagung

Eine Pflichtveranlagung des Arbeitnehmers sieht das Einkommensteuerrecht unter anderem vor, wenn der Steuerpflichtige

- Andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 EUR übersteigt
- Im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen hat
- Im Kalenderjahr Bezüge aus einer Kranken- und Unfallversorgung (z. B. Krankengeld) erhalten hat
- Einen Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung des Arbeitgebers geltend gemacht hat

## Sonderausgaben

Sonderausgaben für Kranken-, Unfall- und Lebensversicherung sowie für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung (= Topfsonderausgaben) können nur noch bis 2020 geltend gemacht werden, sofern solche „Maßnahmen“ vor dem 1. Jänner 2016 vertraglich abgeschlossen bzw. begonnen (z. B. Bauausführungen) wurden. Der Erhöhungsbetrag für Topfsonderausgaben ab dem 3. Kind von 1.460 EUR entfällt ab dem Veranlagungsjahr 2016.

Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen bleiben hingegen auch über das Jahr 2020 hinaus als Sonderausgaben absetzbar. Ab 2016 können solche Sonderausgaben im Rahmen der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung automatisch berücksichtigt werden.

## Sozialversicherung – voraussichtliche Werte 2016

Alle Beträge in EUR	Werte 2015	Voraus- sichtliche Werte 2016
Geringfügigkeitsgrenze, monatlich	405,98	415,72
Höchstbeitragsgrundlage, täglich	155,00	162,00
Höchstbeitragsgrundlage, monatlich	4.650,00	4.860,00
Höchstbeitragsgrundlage, monatlich für freie Dienst- nehmer ohne Sonderzahlung	5.425,00	5.670,00
Höchstbeitragsgrundlage, jährlich für Sonderzahlungen (für echte und freie DN)	9.300,00	9.720,00

Grundsätzlich sind alle in den aktuellen Steuertipps aufgenommenen lohnsteuerpflichtigen Ansprüche ab 2016 auch sozialversicherungspflichtig.

### Trinkgelder

Trinkgelder sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die betriebliche Veranlassung nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird.

Erhaltene Trinkgelder in bar und über Kreditkartenabrechnung sind lohn- und einkommensteuerfrei, wenn sie in ortsüblicher Höhe von dritter Seite an Arbeitnehmer freiwillig gewährt werden.

## Umqualifizierung von Werkverträgen

Unverändert zu Vorjahren tendieren die österreichischen Gerichte dazu, Werkverträge ihrem wirtschaftlichen Gehalt entsprechend in echte bzw. freie Dienstverträge umzuqualifizieren. 2014 gab es eine Reihe von Urteilen in diese Richtung, u. a. zu einer Steuerberaterin, einer Friseurin, einem Pferdetrainer etc. Darüber hinaus sind unentgeltliche Freundschaftsdienste und familienhafte Mitarbeit nur in sehr begrenztem Rahmen zulässig.

Es ist weiterhin größte Sorgfalt im Bereich der Vertragsgestaltung geboten, da eine Umqualifizierung weitreichende Konsequenzen zur Folge haben kann:

- Nachzahlung von (ASVG-)Sozialversicherungsbeiträgen
- Nachzahlung von Lohnsteuer und Lohnnebenkosten
- Prüfung einer unterkollektivvertraglichen Entlohnung etc.

### Verschärfung des Lohn- und Sozialdumpinggesetzes

Mit 1. Jänner 2015 wurden die Lohn- und Sozialdumpingbestimmungen verschärft.

- Zukünftig werden die nach Gesetz, Verordnung oder Kollektivvertrag zustehenden sozialversicherungspflichtigen Entgelte kontrolliert. Entgelte umfassen neben dem Gehalt oder Lohn alle weiteren aufgrund der vorgenannten Bestimmungen zustehenden Ansprüche, wie Sonderzahlungen, Zulagen, Mehr- und Überstunden usw.
- Wird im Rahmen einer Überprüfung Unterentlohnung festgestellt, sieht das LSDB Geldstrafen in beträchtliche Höhe vor. Diese werden pro Mitarbeiter geahndet und vorgeschrieben.

- Darüber hinaus wird der betroffene Arbeitnehmer von der Behörde direkt informiert, sobald in Bezug auf sein Dienstverhältnis ein Strafbescheid gegen den Dienstgeber ergeht.
- Die Verjährungsfrist beträgt drei Jahre ab Fälligkeit des Entgelts. Bei Unterentlohnungen, die durchgehend mehrere Lohnzahlungszeiträume umfassen, beginnt die Frist ab Fälligkeit des Entgelts für den letzten Lohnzahlungszeitraum der Unterentlohnung. Für den Fall, dass der Arbeitgeber das nach Gesetz, Verordnung oder Kollektivvertrag gebührende Entgelt nachträglich leistet, beträgt die Dauer der Verjährungsfrist ein Jahr (soweit nicht die 3-jährige Verjährung zu einem früheren Zeitpunkt eintritt).

In diesem Zusammenhang verweisen wir auf die LSDB-Richtlinien 2015 des Sozialministeriums, Stand Mai 2015, die einen allgemeinen Auslegungsbehelf zu den einschlägigen lohnenschutzrechtlichen Bestimmungen darstellen.

### Wirtschaftlicher Arbeitgeber

Der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend, anerkennt nun auch das BMF (Erlass vom 12. Juni 2014) den Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers in Zusammenhang mit einer Arbeitskräfteüberlassung. Bei grenzüberschreitender gewerblicher oder konzerninterner Arbeitskräfteüberlassung ist der „Beschäftigte“ als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen, wenn dieser den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt. Die 183-Tage-Regel wird damit unanwendbar. Der Arbeitnehmer wird ab dem ersten Tag der Beschäftigung im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig.

Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist ausschließlich auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen anwend-

bar. Das österreichische Einkommensteuerrecht geht weiterhin von einem zivilrechtlichen Arbeitgeberbegriff aus (wichtig für die Vornahme des Lohnsteuerabzugs).

Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff ist NUR auf Fälle passiver Arbeitskräfteüberlassung (Passivleistungen mit Überlassungsvertrag), nicht jedoch auf Fälle von aktiver Dienstleistungserbringung (Aktivleistung) anwendbar.

### Zinersparnis bei verbilligtem oder kostenlosem Arbeitgeberdarlehen

Insoweit ein unverzinstes oder vergünstigt verzinstes Arbeitgeberdarlehen 7.300 EUR übersteigt, muss die Zinersparnis als Sachbezug für den Vorteil aus dem Dienstverhältnis ermittelt werden. Für Lohnzahlungszeiträume bis 31. Dezember 2015 beläuft sich der Zinssatz auf 1,5 % p. a. Ab 1. Jänner 2016 wird der jährliche Zinssatz auf 1 % p. a. gesenkt.

## Körperschaftsteuer

### Abzugsverbot für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen

Zahlungen von Zinsen und Lizenzen an konzernzugehörige Kapitalgesellschaften unterliegen ab dem 1. März 2014 einem steuerlichen Abzugsverbot bei der österreichischen Körperschaft, wenn die entsprechenden Erträge beim Empfänger mit weniger als 10 % besteuert werden. Empfänger der Zahlung muss eine juristische Person des privaten Rechts (z. B. AG, GmbH, Privatstiftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft) oder eine vergleichbare ausländische Gesellschaft sein, die dem Konzernverbund zugehörig ist.

Das Abzugsverbot findet Anwendung, wenn


- der Zins- oder der Lizenzertrag bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer sachlichen oder persönlichen Befreiung keiner Besteuerung unterliegt, oder
- der (nominelle oder effektive) Steuersatz der Zahlung weniger als 10 % beträgt, oder
- die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer Steuer-rückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen. In diesem Zusammenhang ist auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen.

Mit diesem neuen Abzugsverbot sollen Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer oder Länder mit Sondersteuerrégimen für Zinsen und/oder Lizenzen unterbunden werden.

## Anrechnungsvortrag

Bezieht eine in Österreich steuerpflichtige Gesellschaft ausländische Einkünfte (Dividenden, Lizenzen, Zinsen, teilweise auch Aktiveinkünfte), die sowohl in Österreich als auch im Quellenstaat besteuert werden, kann die ausländische Steuer auf die inländische KöSt angerechnet werden, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit dem Quellenstaat die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht. Erwirtschaftet die österreichische Gesellschaft in dem betreffenden Veranlagungsjahr jedoch einen Verlust, so kann die ausländische Steuer mangels einer inländischen Steuer nicht angerechnet werden (siehe hierzu auch die doppelte Deckelung im Rahmen einer Unternehmensgruppe). Ein Vortrag der ausländischen Quellensteuern auf zukünftige Veranlagungsjahre ist nach derzeitiger Verwaltungspraxis nicht möglich. Diese restriktive Praxis wird in der Literatur jedoch kritisch gesehen.


In seinem Urteil vom 10. Februar 2011 (Rs C-436/08, Haribo/Salinen) entschied der EuGH, dass aus EU-rechtlicher Sicht kein Anrechnungsvortrag auf ausländische Quellensteuern im Zusammenhang mit Dividenden gewährt werden muss. Der UFS wendet diese Aussage in seiner Entscheidung vom 18. Februar 2011 auch auf Zinsen und Lizenzen an und führt des Weiteren aus, dass für den Fall der Nichtvereinbarung eines Anrechnungsvortrags im DBA auch mittels Auslegung des DBAs kein Erfordernis eines Anrechnungsvortrags auf Quellensteuern abgeleitet werden kann. Auch der VwGH hält in seinem Erkenntnis vom 27. November 2014 (Gz 2012/15/0002) fest, dass aus unionsrechtlichen Gründen ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern auf Dividenden nicht geboten ist.

 **Tipp:** Achten Sie darauf, dass Gesellschaften, die anrechenbare ausländische Quellensteuern im Ausland entrichten, in dieser Veranlagungsperiode ausreichende positive inländische Einkünfte erzielen.

## Dividendenausschüttungen

### Allgemeines

Grundsätzlich unterliegen Dividendenausschüttungen einer österreichischen Kapitalgesellschaft der Kapitalertragsteuer iHv. 25 % (insbesondere bei Ausschüttungen an in Österreich ansässige natürliche Personen). Hingegen sind Dividendenzahlungen an österreichische Kapitalgesellschaften von der Körperschaftsteuer grundsätzlich befreit. Bis zu einer Beteiligungshöhe von 10 % ist zwar die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft einzuhalten, die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird jedoch im Rahmen der Veranlagung der dividendenempfangenden Gesellschaft auf deren Körperschaftsteuer angerechnet bzw. gutgeschrieben. Bei ausländischen Anteilseignern kann sich die Quellensteuer iHv. 25 % aufgrund der Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie oder eines DBA reduzieren (siehe unten).

 **Achtung:** Die Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich eine Woche nach Beschluss der Ausschüttung an das zuständige Finanzamt abzuführen (bzw. falls im Ausschüttungsbeschluss eine andere Fälligkeit der Dividende angegeben ist, eine Woche nach diesem Datum). Die Verpflichtung zur Abgabe einer Kapitalertragsteuer-Anmeldung (Formular Ka1) ist auch dann gegeben, wenn sich die Kapitalertragsteuer – in der Regel aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie oder eines DBA – auf 0 EUR reduziert („Nullmeldung“).

### Doppelbesteuerungsabkommen

Werden Dividenden von österreichischen Kapitalgesellschaften an ausländische Kapitalgesellschaften ausgeschüttet und wurde mit dem entsprechenden Ansässigkeitsstaat ein DBA abgeschlossen, reduziert sich die Quellensteuer auf den im DBA vereinbarten Quellensteuersatz (in der Regel auf 0 %, 5 % bzw. 15 %). Voraussetzung für die Reduktion auf die im DBA vereinbarte Quellensteuer ist die Erfüllung (und der Nachweis) der folgenden Substanzerfordernisse durch die dividendenempfangende Gesellschaft:

- Die Gesellschaft ist operativ und nicht bloß vermögensverwaltend tätig,
- beschäftigt eigene Mitarbeiter und
- verfügt über eigene Geschäftsräumlichkeiten.

### EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

Entsprechend der „EU-Mutter-Tochter-Richtlinie“ werden Gewinnausschüttungen österreichischer Tochtergesellschaften an EU-Muttergesellschaften unter folgenden Bedingungen vollständig von der Kapitalertragsteuer befreit bzw. kann eine Kapitalertragsteuerentlastung durch ein Rückerstattungsverfahren erfolgen:

- Die im EU-Ausland ansässige Gesellschaft muss mindestens zu 10 % an der in Österreich ansässigen und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft beteiligt sein,
- die Beteiligung muss seit mindestens einem Jahr bestehen und
- die ausländische Muttergesellschaft hat die geforderten Substanzerfordernisse (operative Tätigkeit, die Beschäftigung von Mitarbeitern, eigene Geschäftsräumlichkeiten; siehe oben) zu erfüllen. Das Vorhandensein dieser Voraussetzung ist im Formular ZS-QU2 durch die dividendenempfangende Gesellschaft zu bestätigen (das

ausländische Finanzamt muss im Formular ZS-QU2 darüber hinaus die Ansässigkeit der ausländischen Muttergesellschaft bestätigen).

## Empfängernennung

Zahlungen eines Unternehmens an Dritte ohne Empfängernennung werden von der Finanzverwaltung grundsätzlich auf Ebene des zahlenden Unternehmens als nicht abzugsfähig behandelt. Durch die Unterlassung der Empfängernennung auf Ebene der zahlenden Körperschaft und das Verschweigen des Zuflusses durch den Empfänger könnten Steuervorteile lukriert werden, da diese Zahlungen beim Empfänger in Österreich mit einem Steuersatz von bis zu 50 % besteuert werden würden (im Fall einer natürlichen Person als Zahlungsempfänger). Ab der Veranlagung 2011 ist daher ein Strafzuschlag in Höhe von 25 % von jenen Beträgen zu entrichten, für die eine Empfängernennung unterlassen wurde und welche daher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen sind (unabhängig davon, ob der Anteilseigner der zahlenden Körperschaft eine juristische oder eine natürliche Person ist).

## Forderungsverzicht bei Kapitalgesellschaften

Bei gesellschaftsrechtlich bedingten Forderungsverzichten eines Gesellschafters gegenüber einer Kapitalgesellschaft führt der Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung auf Ebene der bereicherten Kapitalgesellschaft zu einem steuerpflichtigen Ertrag in dieser Höhe, während der werthaltige Teil der Forderung eine steuerneutrale Einlage in die Kapitalgesellschaft darstellt. Die Feststellung hinsichtlich der Werthaltigkeit hat anhand eines Fremdvergleichs zu erfolgen. Allerdings können unter Umständen zum Zweck

der Vermeidung einer Insolvenz übertragene Geldmittel als „eigenkapitalersetzende Darlehen“ gewertet werden und somit bei Verzicht keinen steuerpflichtigen Ertrag auslösen. Das BMF weist jedoch in einer Anfrage darauf hin, dass nur dann von einer verdeckten Einlage auszugehen ist, wenn die Gesellschaft bereits zum Zeitpunkt der Darlehensvergabe „notleidend“ ist. Falls kein eigenkapitalersetzendes Darlehen vorliegt, jedoch auf Ebene der bereicherten Kapitalgesellschaft ausreichend Verlustvorträge vorhanden sind, sollte darauf geachtet werden, den Forderungsverzicht erst nach Eröffnung der Liquidation auszusprechen, damit ein Ausgleich des steuerpflichtigen Ertrags mit Verlustvorträgen zu 100 % möglich ist.

## Gruppenbesteuerung

Kerngedanke der Gruppenbesteuerung ist die Zusammenfassung sowie Besteuerung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger. Das Einkommen der Gruppenmitglieder bzw. der Verlust ausländischer Gruppenmitglieder wird dem Einkommen des beteiligten inländischen Gruppenträgers in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in welches der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt, und auf dessen Ebene besteuert.

Folgende Voraussetzungen gelten für die Bildung einer Unternehmensgruppe:

### Gruppenträger und Gruppenmitglieder

Eine Gruppe besteht aus einem Gruppenträger und zumindest einem – mit dem Gruppenträger (unmittelbar oder mittelbar) finanziell verbundenen – Gruppenmitglied. Als Gruppenträger kommen unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalge-

sellschaften, bestimmte ausländische Gesellschaften gemäß EU-Mutter-Tochter-Richtlinie mit eingetragener Zweigniederlassung in Österreich, Beteiligungsgemeinschaften (Joint Ventures) u. a. in Betracht. Ist eine Körperschaft in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann sie nur dann als Gruppenträger fungieren, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligungen an den potenziellen Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen sind.

Gruppenmitglieder können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbare ausländische Körperschaften sein, welche über eine Einnahmequelle verfügen.

Ab 1. März 2014 können ausländische Körperschaften nur mehr in die Gruppe einbezogen werden, die in EU-Mitgliedstaaten oder in Staaten ansässig sind, mit denen zu Österreich umfassende Amtshilfe besteht. Für jene bestehenden ausländischen Gruppenmitglieder, die die Voraussetzung der umfassenden Amtshilfe nicht erfüllen, bestand eine Übergangsregelung. Mit 1. Jänner 2015 schieden diese ausländischen Gruppenmitglieder ex lege aus der Gruppe aus. Die von ihnen zugerechneten Verluste sind in den Jahren 2015, 2016 und 2017 zu je einem Drittel nachzuersteuern. Dieser Nachversteuerungsbetrag kann beim Gruppenträger zu 100 % mit Verlustvorträgen verrechnet werden. Schied ein ausländisches Gruppenmitglied vor dem 1. Jänner 2015 aus der Unternehmensgruppe aus, kommt es zur Hinzurechnung des Nachversteuerungsbetrags, der beim Gruppenträger der 75%-igen Verlustvortragsgrenze unterliegt.

### Finanzielle Verbundenheit

Um das Kriterium der finanziellen Verbundenheit zu erfüllen, ist seitens des Gruppenträgers eine Beteiligung am Nennkapital und an den Stimmrechten des Gruppenmitglieds von mehr als 50 % notwendig. Im Falle von Gruppenträgern in Form von Beteiligungsgemeinschaften (so genannte „Mehrmüttergruppen“) wird von einem Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ein Beteiligungsausmaß von zumindest 40 % und seitens der restlichen Mitbeteiligten von jeweils zumindest 15 % am Nennkapital und den Stimmrechten des Gruppenmitglieds gefordert.

Die finanzielle Verbundenheit muss grundsätzlich während des gesamten Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds vorliegen.



***Tip:** Die geforderte finanzielle Verbundenheit zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied ist auch über diverse Umgründungsvorgänge bis zu neun Monate rückwirkend herstellbar. Beteiligungsgemeinschaften (Syndikate oder Personengesellschaften) haben überdies die Möglichkeit – sofern die Beteiligungen der Mitbeteiligten an den Gruppenmitgliedern während des gesamten Wirtschaftsjahres bestehen – mit ihrer Bildung bis zur Stellung des Gruppenantrages zu warten.*

### Vereinbarung einer Steuerausgleichsvereinbarung

Im Gruppenvertrag ist eine Regelung über den Steuerausgleich zwischen den beteiligten Gesellschaften zu treffen. Die Hinzurechnung eines positiven Ergebnisses an den Gruppenträger führt zu einer Ausgleichszahlung durch das Gruppenmitglied an den Gruppenträger (positive Steuerumlage). Im Falle der Hinzurechnung eines negativen Ergebnisses hat der Gruppenträger eine Ausgleichszahlung an das Gruppenmitglied zu entrichten (negative Steuerumlage).



### Mindestbestandsdauer von drei Jahren

Eine Unternehmensgruppe muss über einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Scheidet ein Mitglied vor Ablauf der Dreijahresfrist aus der Gruppe aus bzw. endet die gesamte Gruppe innerhalb der Dreijahresfrist, erfolgt durch Wiederaufnahme des Verfahrens eine Neuveranlagung der einzelnen bzw. aller Gesellschaften entsprechend jenen Verhältnissen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten (Rückabwicklung). Die Unternehmensgruppe gilt auch dann als vorzeitig beendet, wenn das letzte Gruppenmitglied vor Ablauf der Mindestbestandsdauer aus der Gruppe ausscheidet bzw. auf den Gruppenträger verschmolzen wird.

### Gruppenantrag

Im Gruppenantrag, welcher von allen inländischen Beteiligten unterzeichnet werden muss, sind die Beteiligungsverhältnisse, Wirtschaftsjahre und Stimmrechtsverhältnisse anzuführen. Er ist bei dem auf Ebene des Gruppenträgers für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt zu stellen. Gegenüber den für die übrigen inländischen Körperschaften zuständigen Finanzämtern hat lediglich eine Anzeige der Gruppe zu erfolgen.

### Ergebnis- bzw. Verlustzurechnung beim Gruppenträger

Bei inländischen Gruppenmitgliedern erfolgt die Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse an den Gruppenträger zu 100 %, auch wenn die tatsächlichen Beteiligungsquoten darunter liegen. Ausnahmen bestehen bei Beteiligungsgemeinschaften. Negative Auswirkungen auf Minderheitsgesellschafter werden im Rahmen des o. a. Steuerausgleiches vermieden.


Im Falle ausländischer Gruppenmitglieder können lediglich deren Verluste (nicht jedoch ihre Gewinne) durch den Gruppenträger in Österreich verwertet werden. Die Zurechnung der ausländischen Verluste erfolgt jedoch aliquot im Ausmaß der direkten Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied (nicht zu 100 % wie bei inländischen Gruppenmitgliedern). Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben ausländischen auch inländische Einkünfte vor, so sind diese im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen. Die inländischen Einkünfte fließen über das Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt.

Werden die ausländischen Verluste in späteren Jahren jedoch im Ausland verwertet – oder besteht die Möglichkeit hierzu – bzw. scheidet das ausländische Unternehmen aus der Gruppe aus, so hat im Inland eine Nachversteuerung der in den Vorjahren berücksichtigten Auslandsverluste zu erfolgen. Diese Nachversteuerung erfolgt außerdem im Falle einer Insolvenz oder Liquidation mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust (wobei die gemeinschaftsrechtliche Konformität dieser Regelung seitens der Lehre bisher kritisch hinterfragt wurde). Eine Nachversteuerung hat auch dann stattzufinden, wenn die ausländische Gesellschaft zwar weiterhin als Gruppenmitglied existiert, jedoch der Umfang ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Vergleich zum Verlustentstehungsjahr derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (dies wird in der Regel der Fall sein, wenn der betriebliche Umfang um mindestens 75 % gesunken ist). Der Verlust der Vergleichbarkeit ist dem Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe somit gleichzustellen. Der Nachversteuerungsbetrag ist im Insolvenz- oder Liquidationsfall um etwaige – wähl-

rend der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksame – Teilwertabschreibungen zu kürzen.

Die Verluste ausländischer Gruppenmitglieder sind grundsätzlich nach österreichischem Recht zu ermitteln. Ab der Veranlagung 2012 sind Verluste höchstens bis zum Ausmaß des im Ausland ermittelten Verlustes zu berücksichtigen. Zusätzlich ist ab 1. Jänner 2015 (Veranlagung Kalenderjahr 2015) die unmittelbare Verrechnung von ausländischen Verlusten mit 75 % aller Einkommen der österreichischen Gruppenteilnehmer begrenzt. Verluste, die nicht unmittelbar mit laufenden Einkommen der österreichischen Gruppenteilnehmer verrechnet werden können, gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein und kürzen als Sonderausgaben des Gruppenträgers die künftigen zusammengefassten Ergebnisse der Gruppe.

Verluste seitens inländischer Gruppenmitglieder, welche aus der Zeit vor der Gruppenbildung stammen („Vorgruppenverluste“) bzw. durch Umgründungsvorgänge in die Gruppe hereingeholt wurden („Außergruppenverluste“), sind bis zur Höhe des eigenen Gewinnes – ohne jegliche Verlustverrechnungsbeschränkung – des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechenbar. Der Gruppenträger darf derartige Verluste zwar mit dem Gruppenergebnis verrechnen, unterliegt seinerseits jedoch den allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkungen (75%-Grenze).

 **Tipp 1:** Vor der Aufnahme ausländischer Gruppenmitglieder sind die damit verbundenen Vor- und Nachteile sorgfältig abzuwägen.

- Dem Vorteil aus der vorgezogenen Verwertung ausländischer Verluste müssen etwaige Nachteile, wie jene der späteren Nachversteuerung und der lediglich steuerneutralen

Teilwertabschreibung, gegenübergestellt werden. Vielfach wird auch die Strukturierung des Auslandsinvestments als Betriebsstätte oder Mitunternehmerschaft zu überlegen sein.

- Vor Aufnahme ausländischer Gruppenmitglieder sollte überprüft werden, ob der zukünftige Verlust des Gruppenmitglieds auf Ebene des Gruppenträgers tatsächlich verwertet werden kann oder lediglich dessen Verlustvortrag erhöht.



**Tipp 2:** Da Vor- bzw. Außergruppenverluste des Gruppenträgers im Gegensatz zu jenen des Gruppenmitglieds mit dem gesamten Gruppenergebnis verrechenbar sind, sollten Gesellschaften mit hohen Verlustvorträgen, welche diese aus eigener Kraft nicht oder nur langfristig verwerten können, idealerweise als Gruppenträger in einer Unternehmensgruppe eingesetzt werden.

### Doppelte Deckelung bei Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Bezieht eine in Österreich steuerpflichtige Gesellschaft ausländische Einkünfte (Dividenden, Zinsen, Lizenzeinkünfte, teilweise auch Aktiveinkünfte), die sowohl in Österreich als auch im Quellenstaat besteuert werden, kann die ausländische Steuer auf die inländische KöSt angerechnet werden, sofern im DBA mit dem Quellenstaat die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vereinbart ist. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Betrag der vergleichbaren inländischen Steuer, welcher auf die ausländischen Einkünfte entfallen würde, nicht übersteigen (Anrechnungshöchstbetrag).

Auf Ebene eines Gruppenmitglieds ist hingegen eine zweifache Beschränkung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern vorgesehen. Zuerst ist ein fiktiver Anrechnungshöchstbetrag auf Basis des Einkommens des Gruppenmit-

glieds zu ermitteln (Stand-alone-Betrachtung). Bei einem Einkommen des Gruppenmitglieds von null bzw. bei einem negativen Einkommen ist der Anrechnungshöchstbetrag null und es kommt zu keiner Anrechnung der ausländischen Quellensteuern. Ist der Anrechnungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds positiv, so ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das gesamte Gruppenergebnis positiv ist und die ausländischen Quellensteuern in diesem Deckung finden. Diese doppelte Beschränkung (zuerst Stand-alone-Betrachtung, danach Betrachtung Gruppenergebnis) gilt nach Ansicht des UFS auch für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern beim Gruppenträger.



***Tipp:** Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 27. November 2014 (Gz 2012/15/0002) festgehalten, dass aus unionsrechtlichen Gründen ein Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern auf Dividenden nicht geboten ist. Es ist daher zu empfehlen, diese Rechtsposition des VwGH bei der Setzung von bilanzpolitischen Maßnahmen auf Ebene von Gruppenmitgliedern zu berücksichtigen (möglichst Erzielung von Gewinnen auf Stand-alone-Basis), um eine weitestgehende Anrechnung ausländischer Quellensteuern zu ermöglichen.*

### **Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer**

Unternehmen bleiben mit Aufnahme in eine Unternehmensgruppe hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer weiterhin steuerpflichtig. Somit fällt innerhalb der Unternehmensgruppe für jede unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft prinzipiell Mindestkörperschaftsteuer an. Die gesamte Mindestkörperschaftsteuer ist vom Gruppenträger zu entrichten, wenn das Gesamtergebnis der Unternehmensgruppe nicht ausreichend positiv ist, das heißt, wenn es unter dem Betrag liegt, der sich nach der Berechnung einer Mindestkörperschaftsteuer für das Gruppenmitglied sowie

den Gruppenträger ergibt. Diese Mindestkörperschaftsteuer ist in den Folgejahren – im Falle eines ausreichend positiven Gesamteinkommens – mit der auf das Gruppenergebnis entfallenden Körperschaftsteuer zu verrechnen. Eine außerhalb der Unternehmensgruppe entstandene Mindestkörperschaftsteuer einer Gesellschaft geht nicht verloren. Diese wird dem Gruppenträger bzw. dem beteiligten Gruppenmitglied insoweit zugerechnet, als sie auf das vom Gruppenmitglied weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar wäre.

### **Teilwertabschreibungen**

Da laufende Verluste innerhalb der Gruppe durch die oben angeführte Systematik unmittelbar beim Gruppenträger berücksichtigt werden, gelten Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen bzw. Veräußerungsverluste aus dem Verkauf einer Beteiligung innerhalb der Gruppe als steuerneutral.

### **Firmenwertabschreibung**

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde die Firmenwertabschreibung ersatzlos gestrichen. Diese ist lediglich auf Beteiligungsanschaffungen vor dem 1. März 2014 anzuwenden.

Bereits begonnene Firmenwertabschreibungen (offene Fünftel) können fortgeführt werden, wenn sich der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Dazu mussten beide Vertragsparteien im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen können, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht.

Wurde eine Beteiligung zum Zwecke der Gruppenbildung nach dem 31. Dezember 2004 und vor dem 1. März 2014

angeschafft, so hat das unmittelbar beteiligte Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger einen im Kaufpreis enthaltenen Firmenwert steuerwirksam über 15 Jahre verteilt abzuschreiben. Voraussetzungen hierfür sind, dass die erworbene Gesellschaft

- in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist,
- operativ tätig (betriebsführend) ist,
- in die Unternehmensgruppe aufgenommen wird und
- es sich beim erworbenen Unternehmen um kein Konzernunternehmen handelt.

Die Abschreibungsbasis ist unter anderem mit 50 % der steuerlichen Anschaffungskosten begrenzt und vermindert bzw. erhöht unmittelbar den steuerlichen Buchwert der Beteiligung.

#### **EuGH-Urteil Rs Papillon, 27. November 2008**

In der Rs Papillon stellte der EuGH klar, dass inländische Enkelgesellschaften auch dann die Möglichkeit haben müssen in eine Gruppe mit einbezogen zu werden, wenn diese lediglich mittelbar über ausländische EU/EWR-Tochtergesellschaften gehalten werden („Sandwichstrukturen“). Diese Entscheidung steht im Gegensatz zur derzeitigen österreichischen Rechtslage. Das Bundesministerium für Finanzen (Informationsschreiben vom 16. Mai 2012) und die österreichische Finanzverwaltung trugen dem Urteil des EuGH jedoch Rechnung und legten die entsprechende Gesetzesbestimmung im Rahmen der KStR 2013 im Sinne des EuGH-Urteils aus. Das BMF erachtet es nunmehr als zulässig, inländische Enkelgesellschaften und deren Ergebnisse in die Unternehmensgruppe einzubeziehen, selbst wenn die Beteiligung an dieser Gesellschaft nicht über ein inländisches, sondern über ein in einem anderen EU/EWR-Staat ansässiges Gruppenmitglied gehalten wird. Die

Ergebnisse der inländischen Enkelgesellschaft gehen zu 100 % zeitgleich mit den Ergebnissen des ausländischen Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe ein. Die Enkelgesellschaften besitzen jedoch nicht den Status eines Vollmitglieds, weshalb jene mit diesem Gruppenmitglied finanziell verbundenen in- und ausländischen Körperschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Um eine doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, ist eine steuerwirksame Teilwertabschreibung der Beteiligung an der inländischen Enkelgesellschaft seitens der ausländischen Tochter ausgeschlossen.

#### **UFS: Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft**

Die Finanzverwaltung vertritt seit Einführung der Gruppenbesteuerung die Ansicht, dass die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft die Beendigung der Gruppe zur Folge hat, da der Gruppenträger verschmelzungsbedingt ausscheidet. Mit Entscheidung vom 25. April 2013 hat der UFS – entgegen der bisherigen Rechtsansicht der Finanzverwaltung, jedoch in Übereinstimmung mit der Ansicht der Literatur – bestätigt, dass die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft nicht zur Beendigung der Unternehmensgruppe führt. Vielmehr kommt es nach Ansicht des UFS zur nahtlosen Fortsetzung der Gruppe – mit der übernehmenden Körperschaft als neuem Gruppenträger. Für den Fall einer Verschmelzung innerhalb der Mindestbestandsdauer kommt es somit nicht zur Rückabwicklung der Unternehmensgruppe.

*Anmerkung: Die Finanzverwaltung hat gegen diese UFS-Entscheidung Amtsbeschwerde eingelegt. Eine endgültige rechtliche Klärung dieser Frage bleibt somit abzuwarten.*

## Internationale Schachtelbeteiligung/Option

### Allgemeines

Eine „internationale Schachtelbeteiligung“ liegt prinzipiell dann vor, wenn die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft mindestens 10 % beträgt und während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr besteht. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Dividenden, Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen steuerneutral. Allerdings besteht die Möglichkeit, zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung zu optieren. Wird von dieser Option nicht Gebrauch gemacht, bleiben Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen weiterhin außer Ansatz. Davon ausgenommen sind endgültige (Vermögens-)Verluste, die im Zuge des Untergangs der ausländischen Gesellschaft (Liquidation oder Insolvenz) entstehen, soweit sie die steuerfreien Gewinnanteile, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre angefallen sind, übersteigen.

Die Option hat im Jahr der Anschaffung bzw. des Entstehens der Schachtelbeteiligung zu erfolgen. Sie kann nicht widerrufen werden und erstreckt sich auch auf die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen bzw. über den Weg einer Umgründung. Mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 soll jedoch die Möglichkeit geschaffen werden, innerhalb einer Frist von einem Monat ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung der internationalen Schachtelbeteiligung eine unterlassene Option zur Steuerwirksamkeit durch eine Berichtigung der Körperschaftsteuererklärung sowie der entsprechenden Beilage

K 10 nachzuholen oder eine irrtümlich abgegebene Option innerhalb dieser Frist zu widerrufen.

Laufende Erträge (Dividenden, Gewinnausschüttungen) aus internationalen Schachtelbeteiligungen bleiben – unabhängig von einer Option im o. a. Sinne – beim Empfänger steuerbefreit.

Im Falle des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch Sitzverlegung der Beteiligungsgesellschaft ins Ausland ist die Steuerneutralität nur auf den Wertzuwachs ab Sitzverlegung anwendbar. Bei Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung durch Sitzverlegung der Beteiligungsgesellschaft ins Inland gilt – falls keine Option zur Steuerpflicht vorliegt – der höhere Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert, das heißt, es wird eine Neubewertung der Gesellschaftsanteile durchgeführt.

Um Missbrauch zu verhindern, sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen dann nicht körperschaftsteuerbefreit, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft in der Erzielung von passiven Einkünften (Einnahmen aus Zinsen, Vermietung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder Veräußerung von Beteiligungen) liegt **und** das Einkommen der ausländischen Gesellschaft keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt. Dies wird immer dann angenommen, wenn die effektive ausländische Steuerbelastung 15 % oder weniger beträgt. Es kommt in diesem Fall zu einem Methodenwechsel von der Befreiungs- auf die Anrechnungsmethode.

## Portfoliodividenden

Beteiligungserträge aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft sind auch dann grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nicht unter den Anwendungsfall der internationalen Schachtelbeteiligung fallen (Beteiligungsausmaß < 10 %). Für Drittstaaten besteht (anders als für EU/EWR-Staaten) jedoch in diesem Fall das Erfordernis einer umfassenden Amtshilfe im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft (die Ausweitung der Beteiligungsertragsbefreiung auf Drittstaaten ist erstmals im Rahmen der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden). Unterliegt die EU/EWR-Körperschaft jedoch im Ausland keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, wird die Körperschaft niedrig besteuert (Nominalsteuersatz < 15 %) oder liegt eine umfassende persönliche oder sachliche Steuerbefreiung vor, erfolgt anstatt einer Steuerfreistellung im o. a. Sinne jedoch lediglich eine Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer.

## Mantelkauf

Verliert eine Kapitalgesellschaft infolge eines Mantelkaufs ihre Identität, wird ab diesem Zeitpunkt die Verwertung von Altverlusten verwehrt. Ein Mantelkauf liegt vor, wenn die folgenden drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. Veränderung der Gesellschafterstruktur um mehr als 75 % auf entgeltlicher Basis (Entgeltlichkeit liegt auch bei Erwerb um einen symbolischen Betrag vor);
2. Veränderung der organisatorischen Struktur (Änderung bei den geschäftsführenden Organen um mehr als 75 %);
3. Veränderung der wirtschaftlichen Struktur (Verminderung der wirtschaftlichen Struktur um 75 % bzw. kurzfristige Erweiterung auf über 300 %).

Auf die zeitliche Abfolge der Strukturänderungen kommt es nicht an – ausschlaggebend sind vielmehr ein „überschaubarer kurzer Zeitraum“ (ca. ein Jahr) sowie das Bestehen eines „planmäßigen Zusammenhangs“ zwischen den einzelnen Änderungen.

Die vor dem Jahr der Strukturänderung angefallenen Verluste sind vom Verlustabzugsverbot betroffen. Verluste, die im „Mantelkaufjahr“ bis zum Zeitpunkt der Strukturänderung (das heißt, bis zum Beteiligungserwerb) entstanden sind, sind vom Verlustabzug in den Folgejahren auszuschließen. Schwebeverluste (Wartetastenverluste) fallen nicht unter den Mantelkaufatbestand (Siebentelbeträge stellen keine Wartetastenverluste dar und werden ebenfalls vom Mantelkaufatbestand erfasst). Sind der Sanierungstatbestand oder der Rationalisierungstatbestand beim Unternehmen gegeben, ist die Vortragsfähigkeit von Altverlusten auch bei Vorliegen der Mantelkaufelemente zulässig.

## Mindestkörperschaftsteuerpflicht

Nur wenige Monate nach der Reduzierung des Mindeststammkapitals von GmbHs von 35.000 EUR auf 10.000 EUR durch das GesRÄG 2013 erfolgte ab 1. März 2014 wieder eine Aufstockung des Mindeststammkapitals auf 35.000 EUR. Es soll allerdings weiterhin möglich sein, eine GmbH mit finanziellen Mitteln von nur 5.000 EUR zu gründen. Die GmbH light wird durch ein Gründungsprivileg ersetzt. Innerhalb der ersten zehn Jahre (maximale Dauer des Gründungsprivilegs) kann die Haftung der Gesellschafter auf 10.000 EUR begrenzt werden.

Steuerlich gesehen hat die Anhebung des Mindeststammkapitals grundsätzlich die Rückkehr zur alten Mindest-

körperschaftsteuer iHv 1.750 EUR (statt zwischenzeitlich 500 EUR) zur Folge. Die Mindestkörperschaftsteuer beträgt aber für ab dem 1. Juli 2013 gegründete GmbHs für die ersten fünf Jahre 125 EUR pro Quartal und die folgenden fünf Jahre 250 EUR pro Quartal. Für bestehende „Alt“-GmbHs beträgt die Mindeststeuer weiterhin 1.750 EUR. Die geänderten Mindeststeuern treten mit 1. März 2014 in Kraft.

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht besteht auch für ausländische Körperschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung. Somit haben ausländische unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, wie etwa eine britische „Private Company Limited by Shares“, eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 5 % ihres gesetzlichen Mindeststammkapitals, aber mindestens die österreichische Mindeststeuer zu entrichten.

## Privatstiftungen

Für nähere Informationen zu Privatstiftungen siehe auch die 3. Auflage der PwC-Broschüre „Privatstiftungen in Österreich – Richtig vorsorgen für das Familienvermögen“ (kostenlos erhältlich unter [www.pwc.at](http://www.pwc.at)).

### Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)

Der Stiftungseingangssteuer (StiftESt) unterliegen unentgeltliche Zuwendungen (Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechts bzw. andere unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden) an eine in- oder ausländische privatrechtliche Stiftung sowie an damit vergleichbare Vermögensmassen. Darunter fallen auch Nach- und Zustiftungen. Unter „vergleichbaren Vermögensmassen“ sind u. a. ausländische, privatrechtliche und intransparente Stiftungen zu verstehen.

Der allgemeine Steuersatz der Stiftungseingangssteuer beträgt 2,5 % vom Verkehrswert des gestifteten Vermögens. Der Steuersatz erhöht sich auf 25 % wenn:

1. die empfangende Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes oder mit einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Stiftung (darunter sind gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Stiftungen zu verstehen) vergleichbar ist oder
2. nicht sämtliche relevanten Dokumente, die die Vermögensverwaltung oder Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde), spätestens bei Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer gegenüber der Finanzverwaltung offengelegt worden sind oder
3. mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder der vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht oder
4. die Stiftung oder die vergleichbare Vermögensmasse nicht einer dem § 5 des Privatstiftungsgesetzes entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung zur Mitteilung der Begünstigten unterliegt oder
5. die Stiftung oder die vergleichbare Vermögensmasse nicht unter Vorlage der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch oder ein vergleichbares ausländisches öffentliches Register eingetragen ist.

Bis zum 31. Dezember 2013 galt noch die alte Rechtslage mit einem erhöhten Steuersatz nur bei Erfüllung einer der drei ersten der oben genannten Punkte. Die Punkte 4 und 5 traten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind ab diesem Zeitpunkt auf Zuwendungen anzuwenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2013 entsteht.

Folgende Steuerbefreiungen liegen vor:

- Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen sind, sowie an vergleichbare ausländische juristische Personen aus der EU/dem EWR, die die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke durch Vorlage eines jährlichen Tätigkeitsberichts und eines Jahresabschlusses nachweisen;
- Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften (z. B. Bund, Länder und Gemeinden, Wirtschafts- und Arbeiterkammer, ORF, Bundesmuseen);
- Zuwendungen von Todes wegen von endbesteuerungsfähigem Kapitalvermögen, soweit die Kapitalerträge daraus im Zeitpunkt des Todes des Zuwendenden dem KESt-Abzug mit Endbesteuerungswirkung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG unterliegen, sowie Zuwendungen von Todes wegen von vergleichbarem Kapitalvermögen; für Forderungswertpapiere ist diese Bestimmung nur anzuwenden, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
- Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG;
- Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG: Die Übertragung inländischer Grundstücke auf Stiftungen ist seit dem 1. Jänner 2012 (BudBG 2012) zur Gänze im Grunderwerbsteuergesetz geregelt (die Zuwendung von Grundstücken ist generell von der Stiftungseingangssteuer ausgenommen). Somit kommt grundsätzlich


der allgemeine Steuersatz der Grunderwerbsteuer von 3,5 % zur Anwendung. Erfolgt der Erwerb durch die Stiftung unentgeltlich, d. h. ohne Gegenleistung, oder liegt die Gegenleistung unter dem halben gemeinen Wert des Grundstückes, kommt ein um 2,5 % erhöhter Steuersatz zur Anwendung (Stiftungseingangssteueräquivalent). Die Grunderwerbsteuer beträgt in diesen Fällen somit insgesamt 6 % (3,5 % + 2,5 %). Die Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert (die Bemessung vom Einheitswert wurde vom VfGH mit 27. November 2012 als verfassungswidrig aufgehoben, die Reparaturfrist für eine Nachfolgeregelung endet mit 31. Mai 2014). Da im Grunderwerbsteuergesetz nur inländische Grundstücke erfasst werden, unterliegt die Zuwendung ausländischer Grundstücke an Stiftungen keiner Besteuerung. Die Übertragung von Liegenschaften unterliegt zusätzlich einer gerichtlichen Eintragungsgebühr von 1,1 %, wobei seit 1. Jänner 2013 der Verkehrswert (= Marktwert) der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage dient.


### Zuwendungsbesteuerung

Grundsätzlich unterliegen sämtliche Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %. Für Substanzauszahlungen besteht jedoch die Möglichkeit, diese wie steuerneutrale Einlagenrückzahlungen bei Kapitalgesellschaften zu behandeln. Es ist ein Evidenzkonto zu führen. Eine steuerneutrale Substanzauszahlung liegt nur dann vor, wenn die Zuwendungen die Summe aus Bilanzgewinn zu Beginn des Geschäftsjahres (dieser Gewinn ist um Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung aufgrund des Ansatzes des beizulegenden Wertes geführt haben), Gewinnrücklagen und den steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens übersteigen. Darüber hinaus muss die Zuwendung im Evi-



denzkonto Deckung finden. Wenn die Stiftungseingangswerte gemäß Evidenzkonto aufgebraucht sind, erfolgen Zuwendungen wiederum ausschließlich KESt-pflichtig. Ein „negatives“ Evidenzkonto ist nicht möglich. Zuwendungen vermindern das Evidenzkonto im Zeitpunkt der Zuwendung um dessen gemeinen Wert und nicht mit den ursprünglichen Stiftungseingangswerten. Es liegt darüber hinaus nicht im Ermessen des Stiftungsvorstandes, eine Zuwendung als steuerpflichtig oder steuerfrei zu behandeln.

 **Beispiel:** Privatstiftung A werden im Geschäftsjahr 00 fünf Grundstücke mit steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten von 500 EUR zugewendet. Der Stiftungseingangswert (= Evidenzkontenstand) beträgt (unter Ausklammerung sonstiger Zuwendungen) 500 EUR. Der vom Wirtschaftsprüfer testierte Bilanzgewinn des Geschäftsjahres 01 beträgt 50 EUR. Im Laufe des Geschäftsjahres 02 erfolgen Geldzuwendungen in Höhe von 20 EUR und die Zuwendung einer Liegenschaft mit einem steuerlichen Wert von 70 EUR. Da die Zuwendungen den Bilanzgewinn um 40 EUR übersteigen, sind 50 EUR mit der Kapitalertragsteuer von 25 % zu besteuern und die restlichen 40 EUR als Substanzauszahlung steuerfrei zu belassen. Am Ende des Geschäftsjahres 02 beträgt der Evidenzkontenstand 460 EUR.

 **Achtung:** Zuwendungen im Bilanzstellungszeitraum gelten nicht als Substanzauszahlung, solange der im Jahresabschluss ausgewiesene Bilanzgewinn nicht von einem Abschlussprüfer testiert wurde. Auszahlungen während des Bilanzstellungszeitraums sind daher grundsätzlich KESt-pflichtig.

Zuwendungen ausländischer Stiftungen (laufende sowie einmalige Zuwendungen) führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die entweder mit dem Sondersteuersatz in Höhe

von 25 % oder mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu veranlagten sind.

### Zwischenbesteuerung

Bestimmte in- und ausländische Kapitalerträge sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen sind von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung ausgeschlossen und werden einer gesonderten „Zwischensteuer“ iHv. 25 % unterworfen. Mit dem StabG 2012 sind seit 1. April 2012 nunmehr auch private Grundstücksveräußerungen von der Zwischenbesteuerung erfasst. Die „Zwischensteuer“ ist eine Sonderform der Körperschaftsteuer und soll den Thesaurierungsvorteil von Privatstiftungen abschwächen.

Der Zwischenbesteuerung unterliegen u. a.:

- Bankzinsen;
- Wertpapierzinsen aus öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren;
- Zinsen und Substanzgewinne aus Investmentfonds;
- Beteiligungsveräußerungen (unabhängig von der Beteiligungshöhe);
- Einkünfte aus Vermögenszuwachsen (z. B. Wertsteigerungen von Wertpapieren oder von Kapitalanteilen unter 1 %, Einkünfte aus Derivaten);
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Wirkungsweise der Zwischensteuer:

Die Zwischenbesteuerung der oben genannten Erträge unterbleibt insoweit, als im jeweiligen Kalenderjahr Zuwendungen an Begünstigte vorgenommen wurden, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt wurde und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines DBA oder nach § 240 Abs. 3 BAO erfolgt. Die in der Vergangen-

heit veranlagte und gezahlte Zwischensteuer wird in späteren Kalenderjahren bei Zuwendungen an die Begünstigten rückerstattet.

### Offenlegungsverpflichtung

Privatstiftungen müssen dem zuständigen Finanzamt ihre Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde und etwaige Treuhandschaften vorlegen. Eine Verletzung dieser Offenlegungsverpflichtung führt zu einer Änderung der Besteuerung. Anstelle der Zwischenbesteuerung kommt in solch einem Fall fortan die normale Körperschaftsteuer zur Anwendung. Zusätzlich stellt die Verletzung dieser Offenlegungsverpflichtungen eine Finanzordnungswidrigkeit dar. Das Finanzamt ist darüber hinaus verpflichtet, bei entdeckter Nichtvorlage unverzüglich die Geldwäschestelle des Bundesministeriums für Inneres zu informieren. Des Weiteren erhöht sich bei unterbliebener Offenlegung der Steuersatz der Stiftungseingangssteuer von 2,5 % auf 25 %, wenn die für die Offenlegung erforderlichen Unterlagen (Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde) nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit – das ist der 15. des auf die Zuwendung zweitfolgenden Monats – dem zuständigen Finanzamt offengelegt worden sind.

Der Stiftungsvorstand einer Privatstiftung ist verpflichtet, dem zuständigen Finanzamt die Namen aller Begünstigten mitzuteilen. Wird die Mitteilungspflicht nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht der Vorstand eine Verwaltungsübertretung. Diese ist mit einer Geldstrafe von bis zu 20.000 EUR je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten zu bestrafen.

### Arbeitnehmerbeteiligungsstiftung

Arbeitnehmerbeteiligungsstiftungen halten Aktien bzw. Beteiligungen an der Gesellschaft des Arbeitgebers oder an einem mit diesem verbundenen Konzernunternehmen. Der Zweck der Stiftung darf nur in der Ausschüttung der aus diesen inländischen Beteiligungen fließenden Dividenden an die Arbeitnehmer liegen.

Der Steuervorteil dieser Stiftung ergibt sich für den Dienstnehmer aus dem jährlichen Freibetrag für den unentgeltlichen oder verbilligten Bezug von Mitarbeiterbeteiligungen in Höhe von 1.460 EUR und für die Privatstiftung aus der Abzugsfähigkeit der Dividendenausschüttung aus der Privatstiftung. Die Ausschüttung selbst erfolgt aus versteuerten Gewinnen des Arbeitgebers.

### Besteuerung der Veranlagung

Nachfolgende Tabelle zeigt die Besteuerung der Veranlagungen von Privatstiftungen (ZS = Zwischensteuer, KöSt = Körperschaftsteuer):

<b>Einkunftsart</b>	<b>Ertrag</b>	<b>Besteuerung</b>
Land- und Forstwirtschaft	Gewinn	25 % K6St
Selbständige Arbeit	Gewinn	25 % K6St
Gewerbebetrieb	Gewinn	25 % K6St
Beteiligung als Kommanditist bzw. atypisch stiller Gesellschafter	Gewinn	25 % K6St
In- und ausländische Bankguthaben/Sparbücher	Zinsen	25 % ZS
In- und ausländische Anleihen	Zinsen	25 % ZS
Privates Darlehen	Zinsen	25 % K6St
Beteiligung als echter stiller Gesellschafter	Gewinnanteil	25 % K6St
Inländische Aktien, GmbH-Anteile etc.	Dividenden	Steuerfrei
Internationale Schachtelbeteiligungen	Dividenden, Veräußerungsgewinne	Steuerfrei
Internationale Portfoliobeteiligungen	Dividenden	Steuerfrei
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen	Substanzgewinne	25 % ZS
Veräußerung in- und ausländischer Aktien, GmbH-Anteile mit Beteiligung von 1 % oder mehr	Substanzgewinne	25 % ZS
Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung	Veräußerungsgewinne	25 % ZS
Vermietung und Verpachtung	Überschuss	25 % K6St
<b>Sonstige Einkünfte</b>		
Wiederkehrende Bezüge	Überschuss	25 % K6St
Spekulationsgeschäfte	Überschuss	25 % K6St
Einkünfte aus Leistungen	Überschuss	25 % K6St

## Grundstücksveräußerungen

Grundstücksveräußerungen waren bei Veräußerungen in der Vergangenheit nur innerhalb der Spekulationsfrist von zehn bzw. in Sonderfällen 15 Jahren körperschaftssteuerbefreit. Mit dem Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Spekulationsfrist für Grundstücksveräußerungen abgeschafft. Ab 1. April 2012 unterliegen nunmehr sämtliche Grundstücksveräußerungen der Steuerpflicht. Nähere Ausführungen zur Besteuerung von Grundstücksveräußerungen finden Sie in der 3. Auflage der PwC-Broschüre „Privatstiftungen in Österreich – Richtig vorsorgen für das Familienvermögen“.

## Investmentfonds

Die Besteuerung von Investmentfonds erfolgt seit vielen Jahren nach dem Transparenzprinzip. Den Anlegern werden dabei die steuerpflichtigen Erträge, die der Fonds erzielt, im Zeitpunkt der Ausschüttung zugerechnet. Handelt es sich um einen thesaurierenden Fonds, dann werden dem Anleger einmal im Jahr alle steuerpflichtigen, nicht ausgeschütteten Ertragsbestandteile spätestens vier Monate nach Abschluss des Fondsgeschäftsjahres für steuerliche Zwecke zugerechnet.

Man unterscheidet grundsätzlich zwischen weißen Fonds, für die ein steuerlicher Vertreter jährlich und im Zeitpunkt der Ausschüttung die steuerpflichtigen Erträge an die Oesterreichische Kontrollbank meldet, und schwarze Fonds, die keinen steuerlichen Vertreter haben.

## Besteuerung von weißen thesaurierenden Fonds:

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
Aktien	Dividenden	steuerfrei
	60 % Substanzgewinne (Übergangsregel bis 2014)	25 % Zwischensteuer
	40 % Substanzgewinne	steuerfrei
Bankguthaben	Zinsen	25 % Zwischensteuer
Forderungswertpapiere	Zinsen	25 % Zwischensteuer
Forderungswertpapiere/ Derivate	60 % Substanzgewinne (Übergangsregel bis 2014)	25 % Zwischensteuer
	40 % Substanzgewinne	steuerfrei

Ausgeschüttete realisierte Substanzgewinne und Einkünfte aus Derivaten unterliegen zu 100 % der Zwischensteuer, nicht ausgeschüttete realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten nur zu 60 %. Im Zeitraum 2011 bis 2014 wurde der Anteil der steuerpflichtigen Substanzgewinne und Einkünfte aus Derivaten schrittweise von 20 % auf 60 % erhöht.

Schwarze Fonds werden grundsätzlich mit 25 % Zwischensteuer besteuert (pauschale Ertragsermittlung: 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Anteilswert zu Beginn und zum Ende des Kalenderjahres oder mindestens 10 % des Wertes am Ende des Kalenderjahres).

## Rückerstattung österreichischer Quellensteuer

Wird bei in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (ansässig in einem anderen EU- oder EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) österreichische Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen oder sonstige Bezüge aus Aktien und Anteilen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften einbehalten, ist diese auf Antrag insoweit rückzuerstatten, als die abkommenskonform einbehaltene Quellensteuer im Ausland tatsächlich nicht angerechnet werden kann. Die Rückerstattung ist nicht an eine bestimmte Mindestbeholdedauer, ein etwaiges Beteiligungsausmaß oder ein unmittelbares Halteerfordernis gebunden. Die im Ausland nicht erfolgte Anrechnung ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (z. B. durch einen ausländischen Steuerbescheid oder eine ausländische Steuererklärung).

## Schuldzinsenabzug im Zusammenhang mit Beteiligungserwerben

Seit der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2005 besteht die Möglichkeit, Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapitalgesellschaften steuerlich als Betriebsausgaben abzuziehen.

Ab 2011 wurde diese Regelung allerdings dahingehend eingeschränkt, dass Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer konzernzugehörigen Kapitalgesellschaft nicht mehr abzugsfähig sind. Diese Einschränkung gilt auch für fremdfinanzierte Anschaffungen vor 2011, d. h. Übergangsfristen für bereits vor 2011 angeschaffte Beteiligungen bestehen nicht. Begründet wird diese Gesetzesänderung seitens der österreichischen Regierung damit, dass

„unerwünschte Gestaltungen im Konzern ausgeschlossen werden sollen“.

**⚠ Achtung:** *Der VfGH bestätigte die Verfassungskonformität des Konzernausschlusses bei der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen allgemein sowie die rückwirkende Versagung des Zinsabzugs für fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe im Konzernverbund vor dem 1. Jänner 2011 im Speziellen. Die Rechtswirksamkeit des durch das BBG 2011 eingeführten Konzernausschlusses beim Zinsabzug ist somit bestätigt.*

## Verlustverrechnungsgrenze

Die bislang in § 2 Abs. 2b EStG verankerte Verlustverrechnungsgrenze von 75 % soll im Bereich der Körperschaften inhaltlich unverändert beibehalten werden und wurde daher entsprechend ins Körperschaftsteuergesetz übernommen. Der Ausnahmenkatalog von der 75%-Begrenzung wurde ab 1. Jänner 2015 um Gewinne aus der Nachversteuerung von zuvor verrechneten Auslandverlusten (von ausländischen Gruppenmitgliedern oder ausländischen Betriebsstätten) erweitert.


## Vertreterbetriebsstätte

Eine Vertreterbetriebsstätte liegt vor, wenn eine Person in einem Abhängigkeitsverhältnis eine Abschlussvollmacht besitzt und die Abschlussvollmacht gewöhnlich ausübt.

Der Begriff Person bezeichnet natürliche Personen, juristische Personen und Personenvereinigungen. Ein Abhängigkeitsverhältnis liegt vor, wenn die Person eingehender geschäftlicher Weisungen und/oder Kontrolle des vertretenen Unternehmens unterliegt. Diese Voraussetzung ist

bei Arbeitnehmern immer gegeben, kann jedoch auch bei Gewerbetreibenden bzw. Kommissionären gegeben sein, wenn diese die Vorschriften und Geschäftsbedingungen des vertretenen Unternehmens zu beachten haben.

Abschlussvollmacht hat eine Person, wenn sie berechtigt ist Verträge zu unterschreiben, aber auch wenn sie befugt ist, alle Einzelheiten eines Vertrages verbindlich für das vertretene Unternehmen auszuhandeln und nur die Unterschrift von einer zeichnungsberechtigten Person erfolgen muss. Erfolgt die Bestellung der Ware anhand eines standardisierten Verfahrens und ist beispielsweise die Bestellung mit der Unterschrift des Kunden abgeschlossen, ist die Voraussetzung der Abschlussvollmacht ebenfalls erfüllt.

 **Tipp:** *In der Praxis sind vielfach Kommissionärsstrukturen vorzufinden, die gerade nicht eindeutige Strukturen eines Kommissionsgeschäfts darstellen. Gerade solche hybride Vertragsstrukturen, die neben dem Regelfall des Kommissionsgeschäfts liegen oder dem Geschäftsherrn besondere Rechte und Pflichten verleihen, könnten dann doch eine Vertreterbetriebsstätte begründen. Betroffene Unternehmen sollten die Ausgestaltung ihrer Vertriebsstrukturen deshalb sorgfältig wählen. Die Beurteilung, ob eine Vertreterbetriebsstätte vorliegt, ist nicht immer ganz einfach. Es ist daher ratsam, in speziell gelagerten Fällen einen Steuerexperten zu konsultieren.*

## Zuschreibungspflicht

Das Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014 sieht die Streichung des § 208 Abs. 2 UGB vor. Dies erfolgt vor allem aufgrund der Bilanzrichtlinie vom 26. Juni 2014 (2013/34/EU), die von Österreich zeitgerecht umzusetzen ist. Der Entfall des bisherigen § 208 Abs. 2 UGB führt zu

einer allgemeinen Zuschreibungspflicht. Davon ausgenommen sind nur Geschäfts- und Firmenwerte (§ 208 Abs. 2 UGB idF RÄG 2014).

Diese unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht soll aufgrund der steuerlichen Begleitmaßnahmen und des Maßgeblichkeitsprinzips in § 6 Z 13 EStG voll auf das Steuerrecht durchschlagen. Auch steuerlich besteht sodann ein allgemeines Zuschreibungsgebot. Während bisher eine steuerliche – und damit auch unternehmensrechtliche – Zuschreibungspflicht nur für Beteiligungen gem. § 228 UGB bestand, erweitert das RÄG 2014 diese auf alle Wirtschaftsgüter.

Diese allgemeine Zuschreibungspflicht ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.

### Steuerliche Zuschreibungsrücklage

Beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 2016 sind Zuschreibungen für alle Wirtschaftsgüter (ausgenommen Geschäfts- und Firmenwert) auch steuerlich vorzunehmen. Aufgrund der geplanten Übergangsvorschriften gilt dies auch für ehemalige Wertaufholungen der Vorjahre, die aufgrund von § 208 Abs. 2 UGB (zu Recht) unterlassen wurden.

Mit Inkrafttreten der allgemeinen Zuschreibungspflicht im Jahr 2016 sind auch bisher unterlassene Wertaufholungen/Zuschreibungen aus Vorjahren vorzunehmen. Für diese steuerpflichtigen Zuschreibungen aus ehemaligen Wertaufholungen kann eine Zuschreibungsrücklage gebildet werden. Die Bildung der Zuschreibungsrücklage unterbindet die sofortige Steuerwirkung der Zuschreibung. Sie ist spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes steuerwirksam aufzulösen und mit nachfolgenden unternehmens-

rechtlichen und steuerlichen (Teilwert-)Abschreibungen gegenzurechnen. In Summe ergibt sich daher eine Steuerstundung für ehemalige Wertaufholungen der Vorjahre.

Die Zuschreibungsrücklage ist im Rahmen der Steuererklärung zu beantragen. Die Zuschreibungsrücklagen sind in einem Verzeichnis festzuhalten und der Steuererklärung beizulegen.

Für Wertaufholungen in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, kann keine Zuschreibungsrücklage gebildet werden. Diese sind steuerlich unmittelbar wirksam. Im Wirtschaftsjahr 2015 sollte daher zu Dokumentationszwecken der Teilwert der Wirtschaftsgüter ermittelt werden.

## Umsatzsteuer – Aktuelle Judikatur

### Highlights aus der Rechtsprechung des EuGH

#### 1. EuGH vom 11. Dezember 2014, Rs C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl

Das Recht auf Vorsteuerabzug aus einem innergemeinschaftlichen Erwerb darf nicht durch formelle Anforderungen erschwert bzw. vereitelt werden, wenn die materiellen Anforderungen an den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Diese Entscheidung bestätigt die österreichische Rechtsansicht (UStR Rz 4057).

#### 2. EuGH vom 22. Jänner 2015, Rs C-55/14, Régie

Die entgeltliche Überlassung eines Fußballstadions auf der Grundlage eines Vertrags, nach dem der Eigentümer bestimmte Rechte behält und Dienstleistungen zu erbringen hat (z. B. Unterhalt, Wartung, Reinigung, regelrechte Bereitstellung), auf die 80 % der vertraglich bestimmten Vergütung entfallen, stellt grundsätzlich keine Vermietung von Grundstücken dar.

#### 3. EuGH vom 05. März 2015, Rs C-502/13, Kommission/Luxemburg

Auf den Download von E-Books ist keine Steuersatzermäßigung anwendbar.

#### 4. EuGH vom 21. April 2015, Rs C-114/14, Kommission/Schweden

Das Königreich Schweden hat dadurch, dass es von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und die dazu gehörenden Lieferungen von Gegenständen (mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen) sowie die Lieferung von im Inland

gültigen Postwertzeichen zum aufgedruckten Wert nicht von der Mehrwertsteuer befreit hat, gegen seine Verpflichtungen nach der MwStSyst-RL verstoßen.

**5. EuGH vom 25. Juni 2015, C-187/14, DSV Road A/S**

Für Beförderer, die nicht Einführer oder Eigentümer der Waren sind, sondern sie lediglich im Versandverfahren befördern, besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (vgl. UStR 2000 Rz 1848).

**6. EuGH vom 11. Juni 2015, Rs C-256/14, Lisboagás GDL-Sociedade Distribuidora Gás Natural de Lisboa SA**

Bei Überwälzung von Abgaben, die der leistende Unternehmer zu tragen hat, auf seine Kunden zusammen mit dem Preis sind diese Abgaben in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die betreffende Leistung miteinzubeziehen.

**7. EuGH vom 09. Juli 2015, Rs C-331/14, Trgovina Prizma**

Der Verkauf von Grundstücken, die dem Privatvermögen zugeordnet sind, ist der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn der Steuerpflichtige bei diesem Umsatz im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit handelt.

**8. EuGH vom 09. Juli 2015, Rs C-183/14,**

**R Salomie und Oltean**

Bei einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung besteht kein Vertrauensschutz zugunsten des Steuerpflichtigen.

**9. EuGH vom 03. September 2015, Rs**

**C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda**

Eine Steuerbefreiung des Art. 148 lit. a MwStSyst-RL im Rahmen eines Kommissionsgeschäftes kann in den Fällen

vorliegen, in denen das Eigentum am Liefergegenstand „gemäß den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen“ frühestens in dem Zeitpunkt auf die Agenten übertragen wird, in dem dem Seeschiffbetreiber die Befähigung übertragen wurde, über die Liefergegenstände wie ein Eigentümer zu verfügen.

**10. EuGH vom 02. Oktober 2014, Rs C-446/13, Fonderie 2A**

Der Ort der Lieferung eines Gegenstands liegt im Mitgliedstaat des Empfängers einer Ware, wenn diese zunächst vom Lieferer in den Bestimmungsmitgliedstaat versendet wird und dort aber, noch bevor sie endgültig an den Abnehmer weitergeleitet wird, von einem dritten Unternehmer bearbeitet wird, der vom Lieferer beauftragt wurde (vgl. auch UStR 2000 Rz 3983).

**11. EuGH vom 16. Juli 2015, verb. Rs C-108/14**

**und C-109/14, Larentia + Minerva**

Voller Vorsteuerabzug für Kapitaltransaktionskosten (z. B. Kapitalerhöhung) von geschäftsleitenden Holdings, die entgeltliche und umsatzsteuerpflichtige Leistungen an alle ihre Töchter erbringen.

Organschaft: Einschränkung auf juristische Personen und Ausschluss von Personengesellschaften als Organmitglied sowie strenge Unterordnungsvoraussetzungen stehen nicht mit der MwSt-RL im Einklang, sofern dies nicht durch Missbrauch etc. gerechtfertigt ist (allerdings keine unmittelbare Anwendung von Art 4 Abs. 4 der MwSt-RL). Zu Grenzfällen (z. B. hohe Vorsteuern, nur ganz geringe Verrechnungen) gibt es noch nichts Belastbares.



## Highlights aus der Rechtsprechung österreichischer Gerichte

### 1. Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts (VwGH 30. Juni 2015, 2011/15/0163)

Es besteht nur anteiliges Vorsteuerabzugsrecht der Körperschaften öffentlichen Rechts bei Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für wirtschaftliche und für hoheitliche Zwecke (vgl. auch UStR 2000 Rz 277).

### 2. Grundstückslieferung (VwGH 30. Juni 2015, 2012/15/0215)

Gehen aufgrund einer Vereinbarung im Grundstückskaufvertrag Nutzen und Lasten vor der Eigentumsübertragung auf den Erwerber über und erhält der Erwerber im Verhältnis der Vertragsparteien eine eigentümerähnliche Stellung, die im Außenverhältnis abgesichert ist, wird die Grundstückslieferung bereits zu dem vertraglich festgelegten Zeitpunkt ausgeführt, an dem Nutzen und Lasten übergehen.

### 3. Freie Beweiswürdigung (VwGH 30. April 2015, 2012/15/0069)

Sollte für eine umsatzsteuerbefreite, innergemeinschaftliche Lieferung der erforderliche Nachweis fehlen, so kann dieser auch noch nachträglich erbracht werden. Es unterliegen nur aufgenommene Beweise der freien Beweiswürdigung.

### 4. Zuschüsse einer Gemeinde (VwGH 30. April 2015, 2012/15/0163)

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können die Gegenleistung für eine Leistung an den Zuschussgeber darstellen. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse

des Zuschussgebers befriedigt, insbesondere wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt (vgl. UStR 2000 Rz 277).

### 5. Liebhaberei bei „kleiner Vermietung“ (VwGH 30. April 2015, Ra 2014/15/0015)

Die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung ist, auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Somit steht auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu (vgl. auch BFG vom 28. Juni 2015, RV/3100606/2011).

### 6. Einfuhrumsatzsteuerabzug bei Spediteuren (VwGH 24. März 2015, 2013/15/0238)

Einem Spediteur steht der Vorsteuerabzug aus der EUST nicht zu, wenn dieser nur an der Einfuhr mitgewirkt hat, die Gegenstände aber nicht in einem direkten oder unmittelbaren Zusammenhang mit den Umsätzen oder der unternehmerischen Tätigkeit des Spediteurs stehen (vgl. auch UStR 2000 Rz 1848).

### 7. Vorsteuerabzug bei Dauerrechnungen (VwGH 29. Jänner 2015, 2012/15/0007)

In seinem Urteil stellt der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei Leasingverträgen die Leistung rechnungsmäßig erst durch den monatlichen Zahlungsbeleg konkretisiert wird. Auch im Voraus ausgestellte, allgemein gehaltene Dauerrechnungen („bis auf Weiteres“ oder „bis auf Widerruf“) berechtigen mangels Konkretisierung des Leistungszeitraums zu keinem Vorsteuerabzug. Ein Vorsteuerabzug allein auf Basis von Leasingverträgen oder allgemein gehaltenen Dauerrechnungen ist daher laut Verwaltungsgerichtshof nicht möglich.

#### 8. Vorsteuerberichtigung bei Uneinbringlichkeit (VwGH 29. Jänner 2015, 2012/15/0012)

Im Fall der Uneinbringlichkeit darf einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuerschuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu korrigieren. Das Gesetz erläutert nicht, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist. Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein (vgl. auch UStR 2000 Rz 2404).

#### 9. Zeitpunkt der sonstigen Leistung (VwGH 29. Jänner 2015, Ra 2014/15/0061)

Erst mit dem Zeitpunkt, zu dem die „Homepage“ (bzw. die „Onlineplattform“) fertig gestellt und „übergeben“ wird, gilt diese sonstige Leistung als erbracht.

#### 10. Grundstücksvermietung bei Körperschaften öffentlichen Rechts (VwGH 27. November 2014, 2012/15/0145)

Für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften besteht eine Maßgeblichkeit zivilrechtlicher Kriterien. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungsziins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht demnach nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag zu begründen (vgl. auch UStR 2000 Rz 265).

#### 11. Keine Liebhaberei beim Betrieb eines Gasthauses (VwGH 26. November 2014, 2010/13/0159)

Der Betrieb (oder die Verpachtung) einer Gastwirtschaft entspricht nicht typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung, sodass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ausscheidet.

#### 12. Kostenersatz für Drittschuldnererklärung (VwGH vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0181)

Der Kostenersatz iZm. einer Drittschuldnererklärung nach § 301 EO dient lediglich dazu Aufwendungen (bzw. sonstige Nachteile), die dem von einem behördlichen Eingriff Betroffenen entstanden sind, (pauschaliert) zu ersetzen und ist daher nicht steuerbar. Das Gleiche gilt für Zeugengebühren (vgl. auch BFG vom 19. Dezember 2014, RV/5101680/2014, und UStR 2000 Rz 19).

#### 13. Vertrieb von „Tupperware“ (VwGH 28. Oktober 2014, 2011/13/0098)

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer sind Leistungen dem zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Bei einer Einschaltung Dritter ist sorgfältig zu prüfen, ob der Dritte bloß ausführendes Organ im Zusammenhang mit einem „fremden“ Leistungsaustausch ist.

#### 14. Mangelhafter Versendungsnachweis (VwGH vom 27. November 2014, 2012/15/0192)

Soweit der liefernde Unternehmer den Nachweis der Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht entsprechend § 2 der VO 1996/401 erbringt, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung zu erbringen (vgl. auch UStR 2000 Rz 4009).

#### 15. Ermittlung der Kleinunternehmergrenze (BFG vom 25. Juni 2015, RV/5100868/2012)

Ob die Kleinunternehmergrenze überschritten ist oder nicht, richtet sich nach der Höhe der Entgelte für die im Veranlagungszeitraum ausgeführten Leistungen. Dass die Steuerschuld insoweit mit Ablauf des Voranmeldezeitraums

entsteht, als das Entgelt vor Ausführung der Leistung vereinnahmt wird, ist nur eine Fälligkeitsregelung.

#### 16. Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers (BFG vom 25. Juni 2015, RV/1100235/2012)

Für die Frage der Unternehmereigenschaft eines Geschäftsführers ist auf den Grad der Selbstständigkeit abzustellen, der sich aus der konkreten Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses im Einzelfall ergibt. Trägt der Geschäftsführer danach kein Unternehmerrisiko, liegt jedenfalls eine Unterordnung und keine Selbstständigkeit vor. Wer nicht im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und Verantwortung handelt, kann jedenfalls kein Unternehmer sein.

#### 17. Inngemeinschaftliche Lieferung UID pauschalierter Landwirte (BFG vom 18. Mai 2015, RV/2100065/2013)

Ein pauschalierter Landwirt kann keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durchführen. Er muss an den empfangenden Abnehmer im EU-Ausland die österreichische Umsatzsteuer (12 %) ausweisen. Die Erstattung an den Leistungsempfänger ist nur möglich, wenn der Landwirt seine österreichische UID in der Rechnung ausweist.

#### 18. Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer (BFG vom 28. April 2015, RV/5200003/2012)

Durch die Novellierung des Art. 6 Abs. 3 UStG mit dem AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, hat der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden bestimmte Angaben zukommen zu lassen und bestimmte Nachweise zu erbringen. Wird diese Verpflichtung nicht erfüllt, kommt die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG nicht zur Anwendung.

#### 19. Fehlende Gutgläubigkeit hindert Vorsteuerabzug aus Bauleistungen (BFG vom 27. April 2015, RV/7104860/2014)

Es ist einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Er hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer keinen begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

#### 20. Erstmalige Verwendung iSd. § 12 Abs. 10 UStG (BFG vom 22. April 2015, RV/5100223/2012)

Unter erstmaliger Verwendung iSd. § 12 Abs. 10 UStG ist die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsmöglichkeit zu verstehen. Ist eine für die Vermietung bestimmte Wohnung zunächst nicht vermietbar und wird diese nach dem Jahr der erstmaligen Nutzungsmöglichkeit innerhalb der nächsten neun Jahre (vorübergehend) nicht-unternehmerisch genutzt, ist demnach eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen.

#### 21. Rechnungsmerkmal Lieferdatum (BFG vom 16. April 2015, RV/5100800/2011)

Wenn aufgrund der näheren Umstände ernsthafte Zweifel daran bestehen, dass das Rechnungsausstellungsdatum mit dem Lieferdatum übereinstimmt, bedarf es für eine vollständige Rechnung einer Angabe des Lieferdatums. Lediglich wenn besondere berücksichtigungswürdige Umstände vorliegen, kann der Nachweis eines Rechnungsmerkmals auf andere Weise erbracht werden.

## 22. Einbringungsvertrag als Rechnung (BFG vom 08. April 2015, RV/7102978/2010)

Als Rechnung ist unabhängig von ihrer Bezeichnung jede Urkunde zu verstehen, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. Einer Rechnung muss somit die Funktion einer Abrechnung über eine bestimmte Lieferung oder Leistung zukommen. Erfüllt ein Einbringungsvertrag diese Voraussetzungen, kommt auch er als Rechnung in Betracht.

## Steuerreformgesetz 2015/2016 / Abgabenänderungsgesetz

### Neuer Steuersatz von 13 %

Dieser ist künftig auf folgende Lieferungen und sonstige Leistungen anzuwenden:

- Einfuhr und die Lieferung von Tieren, Pflanzen, Saatgut, Futtermitteln, organischen Düngemitteln sowie Brennholz (für die genaue Abgrenzung siehe Anlage 2 zum UStG);
- Einfuhr von Kunstgegenständen, Antiquitäten, Briefmarken und anderen Sammlungsstücken;
- Tierzucht und Anzucht von Pflanzen;
- Beherbergung in Wohn- und Schlafräumen (Hotellerie); Frühstück aber weiterhin 10 % (wenn ortsüblich iZm. Beherbergung);
- künstlerische Tätigkeiten, kulturelle Veranstaltungen, Theater, Konzerte, Oper, Kino, Museen;
- Eintritte in Schwimmbäder, Tiergärten, Naturparks, Zirkusvorstellungen;
- Inlandspersonenluftverkehr;
- Jugendbetreuung;
- Weinverkauf ab Hof (bisher 12 %);
- Eintritt zu Sportveranstaltungen (bisher 20 %).

### Inkrafttreten

Die Änderungen treten grundsätzlich mit 1. Jänner 2016 in Kraft. Übergangsregeln gibt es für die Hotellerie sowie für Theater-, Konzert-, Opern-, Museums-, Tier- und Naturparkbesuche. Hier gilt der 10%ige Steuersatz noch für Leistungen bis 1. Mai 2016.

Weiterhin 10 % Umsatzsteuer ist u. a. bei der Lieferung von Lebensmitteln, Medikamenten, Büchern und Zeitschriften sowie Wohnungsmieten und bestimmten Restaurationsumsätzen zu entrichten.

Der ermäßigte Steuersatz von 10 % entfällt für die Lieferung und die Einfuhr bestimmter Münzen.

### Änderung der Leistungsortregel (§ 3a Abs. 15 UStG)

Bei der kurzfristigen und langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln kommt es ab 2016 nicht mehr zur Verlagerung des Leistungsorts ins Inland, wenn sich der Leistungsort im Drittland befände, die Lieferung aber im Inland genutzt wurde. Der Leistungsort bestimmt sich nach den generellen Leistungsortregeln für Vermietung von Beförderungsmitteln.

### Ausweitung der Normalwertregelung (§ 4 Abs. 9 UStG)

Die Normalwertregelung kommt ab 2016 auch bei steuerbaren Lieferungen sowie der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zur Anwendung.

### Fahrzeugabstellplätze bei Wohnungseigentümergeinschaft (§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG)

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen einer Wohnungseigentümergeinschaft im Zusammenhang mit Fahrzeugabstellplätzen wird jener der Vermietung die-

ser Räumlichkeiten oder Plätze gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG gleichgestellt. Diese Leistungen sind somit zwingend steuerpflichtig (vgl. auch VwGH 24. März 2015, 2012/15/0042, und UStR 2000 Rz 922 und Rz 1191).

#### Änderung der Steuersätze (§ 10 Abs. 2 und Abs. 3 UStG)

Der 12%ige Steuersatz wird aufgehoben und gleichzeitig wird der neue ermäßigte Steuersatz in Höhe von 13 % eingeführt. Zudem werden bestimmte Umsätze, die bisher der 10%igen Umsatzsteuer unterliegen, der neuen 13%igen Umsatzsteuer unterworfen. So unterliegen z. B. Beherbergungsleistungen und die Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke ab 01. Mai 2016 dem 13%-igen Steuersatz. Die Leistungen sind in Anlage 1 und 2 zum UStG gelistet. Zu den Übergangsvorschriften siehe UStR 2000 Rz 1380 und Rz 1403.

#### Vorsteuerabzug bei Ist-Besteuerung (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG)

Bei Ist-Besteuerern, deren Umsätze im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2 Mio. EUR nicht überstiegen haben, ist eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet wurde. Die Zahlung ist ab 15. August 2015 nicht mehr erforderlich, wenn die Umsatzsteuer nach § 215 Abs. 4 BAO auf den leistenden Unternehmer überrechnet wird. Somit wird im Falle der Überrechnung der Ist-Besteuerer einem Soll-Besteuerer gleichgestellt.

#### Erweiterte Vorsteuerabzugsmöglichkeit für bestimmte PKW und Kombis (§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG)

Für Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO<sub>2</sub>-Emmissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (z. B. bei ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb) wird aus ökologischen Überlegungen ein Vorsteuerabzug ermöglicht (UStR 2000 Rz 1984 und Rz

1985). Übersteigen die Anschaffungskosten 40.000,00 EUR (Luxustangente), ist für den übersteigenden Betrag ein Eigenverbrauch zu versteuern (siehe UStR 2000 Rz 59).

#### Führung und Aufbewahrung von Buchnachweisen im Ausland (§ 18 Abs. 8 UStG)

Die Verpflichtung der Führung oder Aufbewahrung von dem buchmäßigen Nachweis dienenden Büchern im Inland wird gestrichen. Bezüglich der Voraussetzungen für die Führung von dem buchmäßigen Nachweis dienenden Büchern und Aufzeichnungen im Ausland kommt subsidiär § 131 BAO zur Anwendung.

#### Margenbesteuerung bei Reiseleistungen (§ 23 UStG)

Ab 01. Mai 2016 sollen von der Margenbesteuerung auch Umsätze zwischen Reiseveranstaltern und Reisebüros erfasst sein, wenn der Empfänger der Reiseleistung am Ende der Leistungskette diese nicht für sein Unternehmen in Anspruch nimmt. Weiters ergibt sich das unionsrechtliche Erfordernis, in der Rechnung durch die Angabe „Sonderregelung für Reisebüros“ oder „Margenbesteuerung“ auf die Anwendung der Sonderregel für Reisebüros hinzuweisen.

Auch der Leistungsort für Reiseleistungen wird aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben angepasst. Die Besteuerung erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder seine feste Niederlassung hat.

#### Anpassung an neuen Zollkodex (§ 26 UStG)

Die Zitierungen sollen an die Regelungen des mit 01. Mai 2016 in Anwendung stehenden neuen Zollkodex der Union, der den bisherigen Zollkodex ersetzt, angepasst werden.

## Keine Steuerbefreiung bei „Wissen oder Wissenmüssen“ (Art. 6 Abs. 1 UStG)

In Umsetzung der Judikatur des EuGH (18. Dezember 2014, Rs C-131/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof) wird dem Steuerpflichtigen die Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferung bei Wissen oder Wissenmüssen um eine Steuerhinterziehung versagt (vgl. auch BFG vom 05. März 2015, RV/5101050/2013, und UStR 2000 Rz 3981).

## Laufende Wartung UStR 2000 – Wartung 2015 – Highlights

Die USt-Richtlinien halten die Ansicht der Finanzverwaltung zu wichtigen Bereichen des UStG fest. Im Rahmen der Wartung 2015 kam es u. a. zu folgenden Änderungen bzw. Ergänzungen:

### Dauerrechnungen

Die begrüßenswerte Regelung der Rz 1524a zur Dauerrechnung wurde trotz des VwGH-Erkenntnisses vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0007, aufrechterhalten.

### Dreiecksgeschäft

Für die Anwendbarkeit des Dreiecksgeschäftes ist die umsatzsteuerliche Registrierung des Erwerbers im Abgangsland nicht mehr schädlich. Es erfolgte eine Klarstellung, dass die Dreiecksgeschäftsregelung nicht anwendbar ist, wenn die Rechnung des Erwerbers an den Empfänger nicht ordnungsgemäß gem. Art. 25 Abs. 4 UStG (Hinweis Dreiecksgeschäft, Umsatzsteueridentifikationsnummer des Erwerbers und Empfängers, Hinweis Übergang der Steuer-schuld) und fristgerecht ausgestellt wurde.

## Aufteilung von pauschalen Entgelten

Es erfolgt zukünftig eine Aufteilung von Pauschalentgelten in einen Teil für Beherbergung (13 %) und einen Teil für Verköstigung (10 %). Die Aufteilung soll z. B. im Verhältnis der Einzelverkaufspreise bzw. der Kosten erfolgen (Aufteilungstabelle in die Umsatzsteuerrichtlinien aufgenommen).

## Buchnachweis

Grundsätzlich ist der Buchnachweis / Versandungs-, Beförderungsnachweis betreffend innergemeinschaftliche Lieferung nach Maßgabe der VO zu führen. Der Nachweis kann aber auch auf andere Weise geführt werden.

Entscheidend ist der Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen (z. B. Warenbewegung, Unternehmer-eigenschaft). Ein Führen des Buchnachweises im Inland ist grundsätzlich nicht mehr erforderlich.

## Salzburger Steuerialog 2015 zur Umsatzsteuer – Highlights

Das BMF veröffentlichte am 22. Oktober 2015 den Erlass zum Salzburger Steuerialog zur Umsatzsteuer. Der Erlass enthält unter anderem Klarstellungen betreffend die Behandlung von Reihengeschäften bei Vorliegen einer Organschaft, den Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges bei mangelhaften, nachträglich korrigierten Anzahlungsrechnungen sowie die Sanierbarkeit missglückter Dreiecksgeschäfte.

### Behandlung von Reihenlieferungen bei Vorliegen einer Organschaft

Im Falle einer Reihenlieferung zwischen drei Unternehmern, wobei die ersten beiden Unternehmer Mitglieder einer Organschaft sind, ist nach Ansicht des BMF danach

zu unterscheiden, ob es sich bei der Organschaft um eine in- oder ausländische Organschaft handelt. Liegt eine ausländische Organschaft zwischen dem ersten und dem zweiten Lieferer im Ursprungsland vor (etwa zwei deutsche Unternehmer) und ist Österreich das Bestimmungsland, so sind die deutschen Organgesellschaften als eigenständige Unternehmer zu betrachten; das heißt, die Organschaft findet keine Berücksichtigung, und die Beurteilung der Reihenlieferung folgt den allgemeinen österreichischen umsatzsteuerlichen Regeln.

Liegt eine inländische Organschaft zwischen dem ersten und dem zweiten Lieferer im Ursprungsland Österreich vor, ist die österreichische Organschaft nach Ansicht des BMF beachtlich. Da somit zwischen den Organgesellschaften ein nicht steuerbarer Innenumsatz vorliegt, ist nach österreichischem Recht von einem Zwei-Parteien-Geschäft und somit von einer innergemeinschaftlichen Lieferung des Organträgers an den (deutschen) Empfänger auszugehen.

Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges bei mangelhaften, nachträglich korrigierten Anzahlungsrechnungen, zwischenzeitiger (teilweiser) Leistungserbringung und fehlender Schlussrechnung.

Bei Anzahlungen entsteht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug grundsätzlich bereits dann, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet wurde. Ist diese Anzahlungsrechnung fehlerhaft, so besteht die Verpflichtung zur Berichtigung dieser Rechnung bis zu jenem Zeitpunkt, in dem die Leistung vollständig erbracht wurde. Nach vollständiger Leistungserbringung kann der Vorsteuerabzug auf Basis einer zu stellenden Schlussrechnung gel-

tend gemacht werden, die Anzahlungsrechnung muss bzw. kann nicht mehr korrigiert werden.

### Sanierbarkeit missglückter Dreiecksgeschäfte

Die Erleichterungsregelung für Dreiecksgeschäfte kann vom mittleren Unternehmer (Erwerber) nur dann geltend gemacht werden, wenn er einerseits seine Rechnung an den Empfänger mit einem Hinweis auf die Anwendung dieser Erleichterungsregelung und des Reverse-Charge-Systems ausstellt. Wesentlich ist nach Ansicht des BMF, dass der Empfänger auf Basis der Rechnung erkennen kann, dass die Steuerschuld auf ihn übergegangen ist.


Andererseits muss der Erwerber zeitgerecht eine korrekte Zusammenfassende Meldung mit der Indikation „Dreiecksgeschäft“ sowie eine Umsatzsteuervoranmeldung, in der auf das Dreiecksgeschäft hingewiesen wird, im Mitgliedstaat der von ihm verwendeten UID erstatten. Die nachträgliche Abgabe einer entsprechenden zusammenfassenden Meldung kann ein missglücktes Dreiecksgeschäft nicht sanieren. Auch eine nachträgliche Rechnungskorrektur ermöglicht, trotz entsprechender Angabe in der zusammenfassenden Meldung, nicht die rückwirkende Anwendung der Erleichterungsregelung für Dreiecksgeschäfte.

Bei Verletzung der Erklärungspflichten nach Art. 20 Abs. 1 UStG hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Erwerbes ist die Inanspruchnahme der Erleichterung für Dreiecksgeschäfte nicht ausgeschlossen, wenn eine Berichtigung in der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung bzw. eine ergänzende Aufnahme in der Umsatzsteuererklärung erfolgt.

## Sonstiges

### Advance Ruling


In Form eines Auskunftsbescheides nach § 118 BAO ist es möglich, verbindliche Rechtsauskünfte über noch nicht realisierte Sachverhalte bei der österreichischen Finanzverwaltung einzuholen. Dadurch soll die Rechtssicherheit wichtiger Unternehmensentscheidungen erhöht und die Unternehmensplanung vereinfacht werden. Die Einholung eines Advance Rulings ist nur für bestimmte Bereiche des Steuerrechts (Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise) möglich. Für die Bearbeitung eines durch den Steuerpflichtigen gestellten schriftlichen Antrages ist, je nach Größe des Unternehmens, ein Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 1.500 EUR bis 20.000 EUR zu entrichten. Der oben erwähnte Verwaltungskostenbeitrag für eine solche Entscheidung ist als Betriebsausgabe voll abzugsfähig. Die verbindliche Rechtsauskunft ergeht in Bescheidform, welcher im Rechtsmittelweg anfechtbar ist. Die unverbindlichen Rechtsauskünfte der derzeitigen Ruling-Praxis werden neben dem Advance Ruling weiterhin relevant bleiben.

 *Tip*: Nutzen Sie die Möglichkeit des verbindlichen Auskunftsbescheides, um Zweifelsfragen vorab abzuklären und um langwierigen Betriebsprüfungen und Berufungsverfahren vorzubeugen.

### Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen

Die siebenjährige Aufbewahrungspflicht gemäß § 132 BAO für Bücher, Aufzeichnungen, Belege und Geschäftspapiere endet für die Unterlagen des Jahres 2007 am 31. Dezember

2014. Vor der Vernichtung der Akten sollte jedoch beachtet werden, dass die Unterlagen dann weiterhin aufbewahrt werden müssen, wenn sie in einem anhängigen Verfahren von Bedeutung sind (vgl. § 132 Abs. 1 BAO sowie § 212 UGB) oder wenn es sich um Aufzeichnungen betreffend Grundstücke handelt, da diese zwölf bzw. in bestimmten Fällen (bei gemischt genutzten Grundstücken) 22 Jahre lang aufzubewahren sind.

 *Tip*: Unterlagen, die eventuell zur zivilrechtlichen Beweisführung benötigt werden könnten, sollten überhaupt nicht entsorgt werden. Als Beispiel seien hier Aufzeichnungen genannt, die in einem eventuellen Prozess nach dem Produkthaftungsgesetz hilfreich sein könnten, wie z. B. Unterlagen über die Entwicklung eines Produktes.

Der Finanzverwaltung sind bei Außenprüfungen Daten in elektronischer Form auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen. Dabei sollen die Vollständigkeit und die Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen durch den Einsatz von Prüfsoftware überprüft werden. Bei gravierenden Verstößen gegen die Mitwirkungspflicht, wie etwa Nichtvorlage der Daten, kann in bestimmten Fällen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen verloren gehen. Dies führt zur Schätzungsbefugnis der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt.

### Bemessungsverjährungsfrist

Um die Betrugsbekämpfung zu erleichtern, wurden im Rahmen des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010 die Verjährungsfristen geändert. Die bisher sieben Jahre betragene Bemessungsverjährungsfrist für hinterzogene Abgaben wurde auf zehn Jahre verlängert. Auch die „absolute“ Ver-



jährungsfrist für vorläufig festgesetzte Abgaben von bisher zehn Jahren ist auf 15 Jahre verlängert worden. Die geänderten Verjährungsfristen beziehen sich nur auf Fälle, die nach der vorherigen Rechtslage noch nicht verjährt waren. Somit sind die verlängerten Verjährungsfristen erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

## Gebühren

### Abschaffung Kreditvertragsgebühr

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011-2014 wurde die Gebühr auf Darlehens- und Kreditverträge ersatzlos abgeschafft. Somit lösen seit 1. Jänner 2011 sowohl neu abgeschlossene Darlehens- oder Kreditverträge als auch rechtsbezeugende Beurkundungen von „Altfällen“ keine Gebührenschuld aus.



*Tip: Da auch für rechtsbezeugende Urkunden von Altfällen keine Gebühr anfällt, können nicht schriftlich vereinbarte Darlehens- oder Kreditverträge nun ohne gebührenrechtliches Risiko schriftlich abgeschlossen werden.*

### E-Mail

Im Gebührengesetz aufgezählte Rechtsgeschäfte (z. B. Mietverträge, Zessionen etc.) unterliegen grundsätzlich nur dann der Gebührenpflicht, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Als weitere Voraussetzung nennt das Gebührengesetz die Unterzeichnung dieser Urkunde. Der VwGH entschied (im Gegensatz zum UFS), dass nicht ausgedruckte E-Mails mit einer sicheren elektronischen Signatur die Voraussetzungen des Gebührengesetzes erfüllen und somit Gebührenpflicht auslösen (VwGH 2009/16/0271).

## Geschäftsführerhaftung

Grundsätzlich sind die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer für die korrekte und zeitgerechte Abfuhr aller Abgaben verantwortlich. Sind die Abgaben, aus welchen Gründen auch immer, für die Finanzverwaltung nicht mehr einbringlich, so haften die Geschäftsführer für die nicht abgebotenen Abgaben. Die Haftung greift nur, wenn dem Geschäftsführer Fahrlässigkeit oder Pflichtverletzung nachgewiesen werden kann. Die bisherige Regelung zielte auf den tatsächlich im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer ab. In der Praxis sind diese jedoch oft nur Geschäftsführer auf dem Papier und die eigentliche Geschäftsführung geschieht unter Einflussnahme von anderen Personen. In solchen Fällen waren die tatsächlichen Geschäftsführer von der Haftung bisher nicht betroffen. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde die Geschäftsführerhaftung durch § 9a BAO auch auf die tatsächlichen Geschäftsführer ausgeweitet. Entscheidend ist dabei die tatsächliche Einflussnahme der beteiligten Personen auf die Einbringlichkeit der Abgaben. Diese Regelung ist mit Wirkung ab 1. Jänner 2013 in Kraft getreten.

## Gesellschaftsteuer

Mit Ablauf des 31. Dezember 2015 wird die Gesellschaftsteuer ersatzlos abgeschafft.

## Grundbucheintragungsgebühr

Die mit 1. Jänner 2013 in Kraft getretene Grundbucheintragungsgebührennovelle brachte einige Neuerungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Liegenschaften mit sich. Im Bereich der Übertragung von Liegenschaften

innerhalb der Familie, egal ob entgeltlich oder unentgeltlich, erfolgt die Bemessung der Grundbucheintragungsgebühr anhand des dreifachen Einheitswertes, jedoch maximal mit 30 % des Verkehrswerts. Außerdem wurde der Begriff Familie sehr weitreichend definiert und umfasst daher nicht nur alle Verwandten in gerader Linie, sondern auch alle Verschwägerten, Geschwister, Nichten und Neffen. Durch die neue Rechtslage sind auch alle Übertragungen von Betriebsliegenschaften im Familienverband begünstigt, da auch hier nur der dreifache Einheitswert, jedoch maximal 30 % des Verkehrswerts, als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Bei Liegenschaftszuwendungen an und von Privatstiftungen kam es zu einer erheblichen Verteuerung, da die Bemessungsgrundlage der Eintragungsgebühr nicht mehr der dreifache Einheitswert, sondern der Wert des einzutragenden Rechts ist.

Im Bereich der Unternehmen waren bisher grundsätzlich nur Umgründungen iSd. UmgrStG begünstigt. Nach der Neuregelung sind auch Übertragungen von Liegenschaften aufgrund eines Erwerbsvorganges zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter oder aufgrund der Vereinigung aller Anteile einer Personengesellschaft begünstigt. Eine Betriebsübergabe ist wie bisher grundsätzlich nicht von der Begünstigung umfasst. Die Grundbucheintragungsgebühr bemisst sich anhand des dreifachen Einheitswertes, jedoch mit maximal 30 % des Verkehrswertes.

## Gründerwerbsteuer

### Anteilsvereinigung bis 31. Dezember 2015

Die Übertragung und der Erwerb von allen Anteilen an einer Gesellschaft („Anteilsvereinigung in einer Hand“) mit inländischem Grundbesitz unterliegt der Grunderwerbsteuer. Der Anfall von Grunderwerbsteuer aufgrund des Tatbestandes der Anteilsvereinigung wurde in der Vergangenheit dadurch vermieden, dass ein Zwerganteil an der Gesellschaft an einen Treuhänder des Erwerbers übertragen wird. Dadurch befindet sich zwar regelmäßig das zivilrechtliche Eigentum beim Treuhänder, das wirtschaftliche Eigentum verbleibt allerdings beim Treugeber. Diese Vermeidungsstrategie für den Anfall von Grunderwerbsteuer wurde im Rahmen eines VwGH-Erkenntnisses vom 5. April 2011 (2010/16/0168) nicht anerkannt. Laut VwGH diene in diesem Fall ein derartiges Treuhandverhältnis der Vermeidung der Grunderwerbsteuer und stellt somit Rechtsmissbrauch dar.

### Anteilsvereinigung ab 1. Jänner 2016

Ab 1. Jänner 2016 tritt die Grunderwerbsteuerpflicht bereits bei Vereinigung von 95 % der Anteile in einer Hand ein. Die in der Praxis verbreiteten Treuhandstrukturen werden künftig dadurch verhindert, dass kraft Gesetz treuhändig gehaltene Anteile dem wirtschaftlich tatsächlich verfügenden Treugeber zugerechnet werden. Darüber hinaus erfolgt eine Ausdehnung der Grunderwerbsteuerpflicht auf die Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer im Fall der Anteilsvereinigung und der Übertragung aller Anteile basiert derzeit auf dem dreifachen Einheitswert. Ab 2016 soll für

diese Tatbestände der neu definierte „Grundstückswert“ als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Die Besteuerung soll ab 2016 mit einem Steuersatz von 0,5 % erfolgen.

### Unentgeltliche Erwerbe ab 1. Jänner 2016

Bei einem unentgeltlichen Erwerb eines Grundstücks, wie beispielsweise bei Schenkung oder Erbfall, soll ab 1. Jänner 2016 ein neu definierter Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Die genaue Ermittlung des Grundstückswerts soll noch durch eine Verordnung präzisiert werden. Grundsätzlich stehen mehrere Varianten zur Verfügung: Zum einen kann der Grundstückswert pauschal als Summe des dreifachen Bodenwertes und des Gebäudewertes bestimmt werden. Zum anderen kann er aus einem Immobilienpreisspiegel abgeleitet oder durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen werden.

Der Steuersatz war bisher davon abhängig, ob ein Erwerb im Familienverband stattfindet oder nicht. Zum Familienverband gehören der Ehegatte, der eingetragene Partner, der Lebensgefährte, sofern ein gemeinsamer Hauptwohnsitz besteht, ein Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder auch ein Schwiegerkind. Ab 1. Jänner 2016 soll für unentgeltliche Erwerbsvorgänge ein Stufentarif zur Anwendung kommen. Dieser sieht eine Staffelung nach folgendem Schema vor:

- Bis 250.000 EUR Grundstückswert beträgt der Steuersatz 0,5 %.
- Für die nächsten 150.000 EUR liegt der Steuersatz bei 2 %.
- Ab 400.000 EUR fallen 3,5 % Grunderwerbsteuer an.

Eine Einschränkung besteht darin, dass Erwerbe zwischen denselben Personen im Familienverband über einen Zeitraum von fünf Jahren zusammengerechnet werden müssen.

Wann ein Erwerbsvorgang als unentgeltlich anzusehen ist, wird künftig gesetzlich festgehalten. Bis zu einer Gegenleistung von 30 % ist der Erwerb als unentgeltlich zu qualifizieren. Bei einer Gegenleistung über 30 % bis 70 % liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor. Ab einer Gegenleistung von 70 % gilt ein Erwerb zur Gänze als entgeltlich. Die teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen werden in einen unentgeltlichen Teil zum Stufentarif und einen entgeltlichen Teil zum Steuersatz von 3,5 % aufgeteilt. Erwerbe unter Lebenden im Familienverband, Erwerbe von Todes wegen und Erwerbe von Wohnungseigentum bei Tod des Partners sollen jedoch immer als unentgeltlich behandelt und damit zum Stufentarif besteuert werden.

Für begünstigte unentgeltliche Übertragungen von Betrieben wird der bisherige Freibetrag in Höhe von maximal 365.000 EUR ab 1. Jänner 2016 auf 900.000 EUR erhöht. Der unentgeltliche Teil der Betriebsübertragung soll nach Abzug des Betriebsfreibetrages künftig dem Stufentarif unterliegen und zusätzlich mit einem fixen Steuersatz von 0,5 % gedeckelt werden.

### Entgeltliche Erwerbe

Bei entgeltlichen Erwerben außerhalb des Familienverbandes ist die Bemessungsgrundlage weiterhin die Gegenleistung (Kaufpreis bzw. Verkehrswert).

Die Steuerschuld entsteht grundsätzlich mit Vertragsabschluss. Ist ein Vertrag jedoch von einer aufschiebenden Bedingung abhängig, entsteht die Steuerschuld mit Eintritt

der Bedingung. Bei Erbschaften entsteht die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung.

## Gründungsprivileg bei GmbHs

Mit dem GesRÄG 2013 wurde das Mindeststammkapital der GmbH von 35.000 EUR auf 10.000 EUR herabgesetzt. Da sich die Höhe der zu zahlenden Mindestkörperschaftsteuer nach dem gesetzlichen Mindestnennkapital der jeweiligen Gesellschaftsform richtet, wurde mit dem GesRÄG 2013 auch die Mindestkörperschaftsteuer reduziert (Details zur Mindestkörperschaftsteuer siehe Kapitel Körperschaftsteuer).

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (wirksam seit 01. März 2014) wurde das Mindeststammkapital der GmbH jedoch wieder auf 35.000 EUR angehoben. Kapitalherabsetzungen auf unter 35.000 EUR sind daher nicht mehr möglich. Für GmbH-Neugründungen gibt es jedoch eine Besonderheit, welche als Gründungsprivileg bezeichnet wird. GmbHs können (weiterhin) mit einem Stammkapital von 10.000 EUR gegründet werden, wobei 5.000 EUR bei Gründungen bar einzuzahlen sind. Sacheinlagen sind unzulässig. Das Gründungsprivileg endet zehn Jahre nach der Eintragung im Firmenbuch; bis dahin muss das Stammkapital auf 35.000 EUR aufgestockt worden sein.


## Neugründungen/Betriebsübertragungen

Das Neugründungsförderungsgesetz (NeuFöG) soll Jungunternehmern den Start in die unternehmerische Selbstständigkeit erleichtern. Die Förderungsmaßnahmen betreffen vor allem die Nichteinhebung diverser Gebühren und Lohn-

nebenabgaben (z. B. DB, DZ) sowie Befreiungen von der Grunderwerb- und Gesellschaftsteuer.

Die Vorlage des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt muss gemeinsam mit dem Befreiungsantrag grundsätzlich spätestens bis zum Entstehen des Abgabenspruchs (also im Vorhinein) erfolgen (materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer möglichen Begünstigung). Eine verspätete Vorlage des Vordrucks erst im Berufungsverfahren ist kein Ereignis für eine Abänderung eines Bescheides.


Die Übermittlung der erforderlichen Daten an die Behörde kann auch in elektronischer Form durch den gesetzlichen Berufsvertreter erfolgen. In diesem Fall entfällt die Verpflichtung zur Vorlage des amtlichen Vordrucks.

 **Achtung:** Die Begünstigungen greifen nur, wenn die geschaffene betriebliche Struktur im Rahmen der Neugründung nicht innerhalb der folgenden elf Monate um bestehende (Teil-) Betriebe erweitert wird und die in den ersten zwei Jahren nach der Übertragung den Betrieb beherrschende Person nicht bereits in der Vergangenheit in einer vergleichbaren Art betrieblich tätig wurde. Im Fall der Betriebsübertragung darf der Betriebsinhaber den Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach der (Teil-)Betriebsübertragung nicht entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, betriebsfremden Zwecken zuführen oder den Betrieb aufgeben.

## Offenlegungspflicht von Jahresabschlüssen

Die Einreichung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften (insbesondere GmbH, AG, GmbH & Co KG) beim Firmenbuch hat prinzipiell in elektronischer Form zu erfolgen. Ausgenommen sind kleine Kapitalgesellschaften, deren

Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag 70.000 EUR nicht überschritten haben. Hier kann die Einreichung wahlweise in Papierform erfolgen. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (bei denen ein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist) besteht keine Offenlegungspflicht. Die elektronische Einreichung hat durch einen von der Gesellschaft bevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder oder, bei Einbringung durch die Gesellschaft selbst, durch einen der gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer, Vorstand) als Einbringer zu erfolgen. Bei verspäteter Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch kam es bisher erst nach wiederholten Strafandrohungen zur Vorschreibung von Zwangsstrafen. Aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2011-2014 werden seit 2011 bei verspäteter Offenlegung automatisch, ohne vorhergehende Erhebungen und ohne Androhung, Zwangsstrafen in Höhe von mindestens 700 EUR verhängt. Die Zwangsstrafenverfügungen ergehen persönlich an jeden einzelnen Geschäftsführer bzw. Vorstand und an die Gesellschaft selbst. So kommt es bei verspäteter Offenlegung des Jahresabschlusses einer Gesellschaft mit zwei Geschäftsführern zu einer Zwangsstrafe in Höhe von 2.100 EUR (= 3 x 700 EUR). Bei fortgesetzter Nichtbefolgung der Offenlegungspflicht kommt es im Abstand von jeweils zwei Monaten zu weiteren Zwangsstrafenverfügungen in Höhe von 700 EUR. Bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften erhöhen sich diese bei fortgesetzter Nichteinreichung jeweils auf das Dreifache, bei großen Kapitalgesellschaften auf das Sechsfache. Die Zwangsstrafen kommen auch für die bisher noch nicht eingereichten Jahresabschlüsse der Vorjahre zur Anwendung.

 **Achtung:** Der zuzureichende Jahresabschluss ist von allen Geschäftsführern bzw. vom Vorstand der Gesellschaft zu unterzeichnen.

## Schenkungsmitteilungsgesetz

Für Erbschaften und Schenkungen mit Entstehung der Erbschaftsteuer nach dem 31. Juli 2008 wird keine Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer mehr erhoben. Um Vermögensverschiebungen nachvollziehen zu können, gilt seit 1. August 2008 eine Meldepflicht für Schenkungen an die Finanzverwaltung. Maßgeblich ist bei Schenkungen der Zeitpunkt der Ausführung. Erbschaften müssen nicht gemeldet werden, da die Gerichte die Finanzämter von Amts wegen informieren. Der Anzeigepflicht unterliegen Schenkungen an Angehörige, wenn der gemeine Wert der Erwerbe 50.000 EUR innerhalb eines Jahres übersteigt. Schenkungen unter fremden Dritten sind anzeigepflichtig, wenn der gemeine Wert 15.000 EUR innerhalb von fünf Jahren übersteigt. Wird die Summe überschritten, so sind alle Schenkungen des gesamten Zeitraumes zu melden. Die Anzeige hat binnen drei Monaten ab jenem Zeitpunkt, ab dem die jeweilige Wertgrenze überschritten wird, zu erfolgen. Die Anzeige ist ausschließlich in elektronischer Form bei einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis einzureichen. Eine vorsätzliche Verletzung der Meldepflicht stellt eine Finanzordnungswidrigkeit dar und kann mit einer Geldstrafe von bis zu 10 % des gemeinen Wertes des nicht angezeigten Vermögens geahndet werden.

Keine Meldepflicht besteht bei Grundstücken, da diese ohnehin der Grunderwerbsteuer unterliegen, sowie bei Hausrat und Gelegenheitsgeschenken bis 1.000 EUR.

## Verrechnungspreise im Konzern

### Allgemeines

Bei Leistungsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften bzw. zwischen Gesellschaftern und ihren Gesellschaften sieht das Steuerrecht den Grundsatz der Fremdüblichkeit vor, um damit grenzüberschreitende Steuerverschiebungen zu verhindern. Fremdüblichkeit bedeutet, dass Leistungsvereinbarungen innerhalb des Konzerns so ausgestaltet werden müssen, als ob diese mit fremden Dritten geschlossen worden wären. Wie genau der Fremdvergleich festzustellen und welche Dokumentation hierfür erforderlich ist, wird in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen anhand von Leitprinzipien geregelt.

### Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien (VRP 2010)

Mit den VPR 2010, die am 28. Oktober 2010 vom BMF veröffentlicht worden sind, übernimmt Österreich im Wesentlichen die Grundsätze der OECD. Darüber hinaus stellen die österreichischen Richtlinien die Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung dar und sind für die Mitarbeiter der österreichischen Finanzverwaltung bindend.

Die VPR 2010 sind in 5 Kapitel aufgeteilt:

- Kapitel 1 – Multinationale Konzernstrukturen: regelt die Methoden der internen Leistungsverrechnung und führt deren Anwendung für unterschiedliche konzerninterne Leistungsbeziehungen an
- Kapitel 2 – Betriebstättengewinnverrechnung (AOA): geht auf die Besonderheiten der Verrechnungspreise im Zusammenhang mit Betriebsstätten ein
- Kapitel 3 – Dokumentationspflichten: regelt die allgemeinen Dokumentationsanforderungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen

- Kapitel 4 – Abgabenbehördliche Verrechnungspreisprüfung: regelt die Vorgehensweise bei der Anpassung von Verrechnungspreisen in Folge von Betriebsprüfungen und erläutert unterschiedliche Möglichkeiten, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen
- Kapitel 5 – Steuergestaltung mittels Zwischengesellschaften: legt den Fokus auf die Verhinderung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung durch künstliche Gestaltungen

### Methoden der Leistungsverrechnung

Der fremdübliche Verrechnungspreis ist grundsätzlich unter Berücksichtigung der einzelnen Funktionen und Risiken der beteiligten Konzernunternehmen zu ermitteln. Hierzu werden in den VPR 2010, in Abhängigkeit von der Art der Leistungsbeziehung, verschiedene Methoden dargestellt, um fremdübliche Verrechnungspreise zu ermitteln bzw. nachzuvollziehen. Grundsätzlich wird die Preisvergleichsmethode sowohl von der OECD als auch von der österreichischen Finanzbehörde präferiert. Folgende fünf Methoden werden in den VPR 2010 näher erläutert:

1. Preisvergleichsmethode
2. Wiederverkaufsmethode
3. Kostenaufschlagsmethode
4. Nettomargenmethode
5. Gewinnteilungsmethode

ad 1) Es wird jener Preis verwendet, der bei einem gleichen/ähnlichen Sachverhalt mit einem unabhängigen Dritten herangezogen wurde.

ad 2) Es wird der Preis herangezogen, den die vertreibende Gesellschaft ihren unabhängigen Kunden verrechnet. Hier von wird ein marktüblicher Rohgewinnabschlag abgezogen,

um damit das Risiko des Wiederverkäufers zu simulieren. Diese Methode wird vor allem dann verwendet, wenn die Vertriebsgesellschaft keine weiteren Veränderungen an der Leistung vornimmt.

ad 3) Bei dieser Methode wird auf die angefallenen Kosten des leistenden Unternehmens ein fremdüblicher Gewinnaufschlag vorgenommen, um den Verrechnungspreis zu bestimmen.

ad 4) Bei dieser Methode wird die Netto-Marge von unabhängigen Unternehmen im gleichen Bereich für eine gleiche oder ähnliche Leistung herangezogen, um den Verrechnungspreis zu bestimmen.

ad 5) Der Gewinn, der bei konzerninternen Geschäftsbeziehungen erzielt wird, ist zwischen den teilnehmenden Konzerngesellschaften aufzuteilen. Die Methode kommt bei Leistungen zur Anwendung, die nicht genau einem Standort zugerechnet werden können bzw. wenn eine starke Wechselbeziehung zwischen den Gesellschaften vorliegt.

### Dokumentationspflichten und Strafen

Der Steuerpflichtige hat eine angemessene und nachvollziehbare Aufzeichnung über die ermittelten Verrechnungspreise zu führen. Die Aufzeichnungen sollten vor der ersten Transaktion aufgestellt werden und müssen der Finanzbehörde auf Nachfrage übermittelt werden. Dabei muss mit Hilfe der Dokumentation innerhalb einer angemessenen Frist überprüfbar sein, ob die Verrechnungspreise dem Grundsatz der Fremdüblichkeit entsprechen. Bei der Dokumentation müssen sowohl die jeweiligen Marktbedingungen als auch spezielle Erfordernisse der VPR 2010 berücksichtigt werden. Diese speziellen Dokumentationsanforderungen sind

abhängig von der jeweiligen Funktions- und Risikoanalyse der jeweiligen Geschäftsbeziehungen.

Eine angemessene Verrechnungspreisdarstellung sollte folgende Punkte jedenfalls enthalten:

- Überblick über die organisatorische, rechtliche und wirtschaftliche Konzernstruktur und die Geschäftsfelder der jeweiligen Gesellschaften
- Erklärung über die unterschiedlichen Leistungsbeziehungen sowie deren betragsmäßigen Umfang oder eine Beschreibung des Verrechnungspreissystems, die es jeweils möglich macht die Fremdüblichkeit der Leistungsvereinbarungen nachzuvollziehen
- Funktionsanalyse
- Risikoanalyse
- Vergleichbarkeitsanalyse
- Beschreibung der allgemeinen Verrechnungspreispolitik, der verwendeten Verrechnungspreismethoden sowie eine Erklärung, wieso diese Methoden verwendet wurden

In den VPR 2010 werden keine Strafen angeführt, sollten unangemessene Verrechnungspreise verwendet werden. Jedoch kommt es bei nachträglicher Änderungen von Verrechnungspreisen aufgrund einer Betriebsprüfung zu einer Änderung der Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage und folglich auch zu adaptierten Steuerschulden bzw. Anspruchszinsen.

### ABC der Verrechnungspreise

**Betriebstätten/Stammhaus:** Betriebstätten werden im Bereich des internationalen Steuerrechts im Wesentlichen wie eigenständige Rechtsträger behandelt (zu Ausnahmen kommt es insbesondere im Bereich von Zins- und Lizenzzahlungen). Hierdurch soll sichergestellt werden, dass zwischen

Stammhaus und Betriebstätte ein fremdüblicher Leistungsaustausch stattfindet, um das Steuersubstrat den beteiligten Staaten zuordnen zu können.

**Cash Pooling:** Die Verrechnungspreise der Cash Pooling Master-Gesellschaft können grundsätzlich auf der Kostenaufschlagsmethode basieren. Die positiven Synergieeffekte, die durch das Cash Pooling entstehen, sind jedoch mit Hilfe der Gewinnteilungsmethode an alle beteiligten Gesellschaften weiterzugeben. Sollte die Cash Pooling Master-Gesellschaft zusätzliche Aufgaben wahrnehmen, so muss dies ebenfalls im Rahmen der Verrechnungspreise berücksichtigt werden.

**Dienstleistungen:** Laut VPR 2010 sollte bei Dienstleistungen grundsätzlich die Kostenaufschlagsmethode angewendet werden, sofern die Anwendung der Preisvergleichsmethode nicht möglich ist. Hierbei wird ein Aufschlag zwischen 5 % und 15 % als Richtwert für fremdübliche Routineaufgaben angeführt.

**Finanzdienstleistungen:** Für die Ermittlung einer angemessenen Verzinsung sollte lt. VPR 2010, wenn möglich, die Preisvergleichsmethode zur Anwendung kommen, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte auf dem Kapital- und Geldmarkt festgestellt werden können. Da konzerninterne Darlehen jedoch aufgrund einer anderen Zielsetzung meistens nicht mit Bankdarlehen verglichen werden können, dient der Bank-Sollzinssatz nur als Richtwert für die Obergrenze. Genauere Ausführungen bleiben die VPR 2010 schuldig.

**Lizenzgebühren:** Die VPR 2010 führen die Kosten des Lizenzgebers als untere Verrechnungspreisgrenze an. Als Lizenzobergrenze darf maximal jener Betrag verrechnet

werden, der sicherstellt, dass dem Lizenznehmer ein angemessener Gewinn verbleibt.

**Konzernstrukturänderungen:** Für multinationale Unternehmen ist die Optimierung der Konzernstruktur ein wichtiger Faktor, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu sichern. In den vergangenen Jahren entschieden sich deshalb viele Unternehmen zu Konzernstrukturänderungen. Vormalig eigenständige Produktionsunternehmen bzw. Eigenhändler wurden im Zuge von Restrukturierungen in Lohnfertiger bzw. Limited Risk Distributors, Handelsagenten oder Kommissionäre umgewandelt. Da diese Unternehmen nach den Strukturänderungen oftmals nur mehr Routinedienstleistungen ausführen, werden diesen Unternehmen – ihren Funktionen und Risiken entsprechend – geringere Gewinnmargen als vormalig zugestanden. Aufgrund der damit einhergehenden Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage steht derartige „Downsizing“ im Fokus der Finanzverwaltung. Gemäß den Verrechnungspreisrichtlinien 2010 sind die steuerlichen Auswirkungen der mit den Strukturänderungen in Zusammenhang stehenden Funktions-, Vermögens- und Risikoverlagerungen unter Fremdvergleichsgesichtspunkten zu prüfen. Demnach sind die Gründe für die Reorganisation des Konzerns zu dokumentieren und die dadurch angestrebten Synergieeffekte zu erläutern und zu begründen. Wirkt sich die Konzernstrukturänderung negativ auf die betroffene Konzerngesellschaft aus, z. B. weil Wirtschaftsgüter übertragen werden oder weil dieser Gewinnchancen entzogen werden, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine angemessene Reorganisationsentschädigung zu leisten.



**Tipp:** Da das „Downsizing“ ein zentraler Prüfungsschwerpunkt bei Außenprüfungen ist, ist eine ausführliche Doku-



mentation von geplanten Konzernstrukturänderungen zu empfehlen.

**Kostenverteilungsverträge:** Kostenverteilungsverträge sind laut VPR 2010 erlaubt. Sie müssen jedoch spezielle Dokumentationsanforderungen erfüllen.

**OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010:** Im Jahr 2010 wurden die neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze veröffentlicht. Seit der Einführung der Richtlinien 1995 stellt diese Veröffentlichung die erste umfassende Überarbeitung der Grundsätze dar. Neben Änderungen der Kapitel I bis III wurden die Grundsätze auch um den Artikel IX erweitert. In den Kapiteln I bis III wurden vor allem die Anforderungen betreffend Vergleichbarkeit von Daten bei einseitigen Methoden (Kostenaufschlags-, Wiederverkaufspreis- und Nettomargenmethode) und der Fokus auf immaterielle Wirtschaftsgüter verstärkt. In Zukunft soll von der starren Rangordnung der Verrechnungspreismethoden abgegangen werden und für den jeweiligen Fall die geeignetste Methode zur Anwendung kommen. Im Zweifel wird weiterhin die Preisvergleichsmethode zu verwenden sein. Kapitel IX beinhaltet die Themen Risikoverteilung und -transfer unter verbundenen Unternehmen, Anspruch auf Abgeltungszahlungen im Zuge einer Umstrukturierung, Verrechnungspreise nach einer Restrukturierung sowie die gänzliche Nichtanerkennung von Konzernstrukturänderungen. Die Verrechnungspreisgrundsätze 1995 wurden in Österreich in Erlassform veröffentlicht. Sowohl die Form der Veröffentlichung als auch das Inkrafttreten in Österreich stehen zurzeit noch nicht fest. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die neuen Grundsätze bereits bei der laufenden Beurteilung von Sachverhalten berücksichtigen wird.



**Tipp:** Die neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze stellen eine grundlegende Überarbeitung der OECD-Richtlinien dar. Da, wie bereits erwähnt, die Finanzverwaltung die neuen Grundsätze bei der laufenden Beurteilung von Sachverhalten berücksichtigen wird, sind die durch die Überarbeitung der Kapitel I bis III gestiegenen Anforderungen an die Vergleichbarkeitsanalyse und deren Dokumentation zu beachten.

**Verrechnungspreisprüfung:** Betriebsprüfer müssen die Unangemessenheit bzw. die fehlende Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise beweisen, es sei denn, es liegt keine ordnungsgemäße Dokumentation von Seiten des Unternehmens vor. Es gibt die Möglichkeit Anfragen an das BMF zu stellen, um verbindliche Rechtsauskünfte im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen zu bekommen (siehe Punkt Advance Ruling).

### **Aktuelle Entwicklungen (BEPS)**

Die OECD veröffentlichte am 5. Oktober 2015 die Ergebnisse des BEPS-Projekts und hat das aus 13 Berichten bestehende Maßnahmenpaket den G20-Finanzministern vorgelegt. Diese Maßnahmen werden die Regelungen des internationalen Steuerrechts fundamental ändern. Im Bereich der Verrechnungspreise wurden folgende Empfehlungen ausgearbeitet:

- Action 8: Verrechnungspreise bei immateriellen Vermögensgütern
- Action 9: Verrechnungspreise bei Entscheidungen unter Unsicherheit und Gewinnzuteilung
- Action 10: Verrechnungspreise bei sonstigen risikoreichen Transaktionen
- Action 13: erhöhte Verrechnungspreisdokumentation sowie Verrechnungspreise für untergeordnete Dienstlei-

stungen innerhalb eines Konzerns (Country-by-Country Reporting)

Diese Maßnahmen zielen alle darauf ab die Anforderungen an die Verrechnungspreise zu erhöhen und den Gestaltungsspielraum im Bereich der Nutzung und Übertragung von geistigem Eigentum einzuschränken.

Eine erste Umsetzung in nationales Steuerrecht ist für das Jahr 2016 zu erwarten (Country-by-Country Reporting).

### Verschärfung bei der Selbstanzeige

Am 11. Juni 2013 wurde eine Finanzstrafgesetznovelle beschlossen. Die neue Rechtslage soll auf alle nach dem 30. September 2014 erstatteten Selbstanzeigen anzuwenden sein.

#### Keine wiederholten Selbstanzeigen mehr

Eine strafbefreiende Selbstanzeige soll dann nicht mehr möglich sein, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenspruches (z.B. KöSt 2011), ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist. Gerade im Bereich der leichten Fahrlässigkeit kommt es in der Praxis immer wieder vor, dass dem Selbstanzeiger bei Einreichung seiner Selbstanzeige gar nicht bewusst ist, dass ihm auch noch eine Sorgfaltswidrigkeit unterlaufen ist, die zu einer Abgabenverkürzung geführt hat und die er mangels Kenntnis nicht in seiner Selbstanzeige berücksichtigt hat. Künftig besteht in diesen Fällen keine Möglichkeit mehr, ein solches Versäumnis durch eine weitere Selbstanzeige zu sanieren.

Ziel der Maßnahme: Es soll bewirkt werden, dass in einer Selbstanzeige die Offenlegung vollständig und nicht nur teilweise (je nach Entdeckungsrisiko) erfolgt.

#### Verteuerung der Selbstanzeige bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit

Selbstanzeigen, die anlässlich von finanzbehördlichen Nachschauen, Beschauen, Abfertigungen oder Prüfungen von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden, sollen künftig mit progressiv gestaffelten Zuschlägen sanktioniert werden. Für vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen ist – zusätzlich zur Erfüllung der allgemeinen Wirksamkeitsvoraussetzungen – auch ein Zuschlag für die Strafbefreiung zu leisten.

Dieser Zuschlag ist vom jeweiligen Mehrbetrag, der sich aus der Selbstanzeige ergibt, zu berechnen, wird bescheidmäßig festgesetzt und muss binnen Monatsfrist an das Finanzamt abgeführt werden:

Mehrbetrag	Abgabenerhöhung
Allgemein damit Strafbefreiung eintritt	5 %
ab Mehrbetrag 33.000 EUR	15 %
ab Mehrbetrag 100.000 EUR	20 %
ab Mehrbetrag 250.000 EUR	30 %

Im Falle leichter Fahrlässigkeit soll kein Zuschlag als Voraussetzung für die Strafbefreiung zu entrichten sein. Die Grenze zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit ist aber oft nicht einfach zu ziehen. In der Praxis liegt es häufig „im Auge des Betrachters“ (d. h. des Amtorgans), ob die darge-

legte Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt als leichtes oder schweres Verschulden eingeordnet wird.

Ziel der Maßnahme: Die „Verteuerung“ der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige für vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzdelikte soll einerseits eine Berichtigung schon vor einer zu erwartenden Entdeckung erwirken und andererseits einen größeren Anreiz zur Steuerehrlichkeit mit sich bringen.

## Linktipps allgemein

[www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at)  
[www.help.gv.at](http://www.help.gv.at)  
[www.arbeiterkammer.at](http://www.arbeiterkammer.at)  
[www.sozialversicherung.at](http://www.sozialversicherung.at)  
[www.wko.at](http://www.wko.at)  
[www.ams.or.at](http://www.ams.or.at)  
[www.pwc.at](http://www.pwc.at)

Wir haben diese Broschüre für Sie übersichtlich und kurz gestaltet. Sie ist lediglich ein Wegweiser. Treffen Sie Entscheidungen erst nach einer persönlichen professionellen Beratung.

Sie haben Fragen?

Unsere Beraterinnen und Berater sind gerne für Sie da.

© 2015 PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 1030 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: StB Dr. Rudolf Krickl

Autorenteam:

StB Dr. Mag. Rudolf Krickl, StB Mag. Franz Rittsteuer,  
Martina Limbeck, Niclas Thurnher BSc,  
Stefan Schadler M.A., Dr. Martina Hausberger,  
Mag. Alois Prochaska, StB Mag. Johannes Edlbacher,  
WP/StB Mag. Christine Weinzierl, Mag. Oliver Elmani

Grafische Umsetzung:

CREAKTIV.BIZ e.U. – Karin Rosner-Joppich



*Beratung*

Peter Hadl



*Vertrauen*

Ernst Biebl



Kurt Lassacher



Peter Draxler



*Erfahrung*



Erik Malle



*Lösungen*



Rudolf Krickl



Richard Jerabek



Franz Rittsteuer





„PwC“ bezeichnet das PwC-Netzwerk und/oder eine oder mehrere seiner Mitgliedsfirmen.  
Jedes Mitglied dieses Netzwerks ist ein selbstständiges Rechtssubjekt.  
Weitere Informationen finden Sie unter [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure).