

# Abläufe optimieren

## Klienteninformation

### Steuerrechtliche Informationen für Klienten

Ausgabe: Oktober 2015 · [www.roedl.com](http://www.roedl.com)

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

#### Heißes Thema: Registrierkassenpflicht

- > Registrierkassenpflicht ab 1.1.2016
- > Ausnahmen von der Registrierkassenpflicht
- > Belegerteilungspflicht ab 1.1.2016
- > Steuerliche Förderung der Kosten für die Registrierkasse
- > Sanktionen bei Verstößen gegen die Registrierkassenpflicht
- > Einzelaufzeichnungspflicht

#### Highlights aus dem Wartungserlass 2015 zu den EStR

- > Fruchtgenuss
- > Erhaltungsaufwand bei Gebäuden
- > (gesetzwidrige) Abzinsung von langfristigen Verbindlichkeiten
- > Aufgabe der Opfertheorie
- > Tauschgeschäfte bei Grundstücken
- > Veräußerungsgewinn – kapitalistischer Mitunternehmeranteil

#### Grunderwerbsteuer neu ab 2016 - Anteilsvereinigung

#### Veränderliche Werte 2016 – Vorankündigung

#### Neues aus der Rechtsprechung – VwGH, BFG und EuGH

- > VwGH zur Besteuerung der Gehaltsfortzahlung bei Dienstfreistellung (Entsendung)
- > VwGH zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei bei der „kleinen Vermietung“
- > VwGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zeitungsabonnements mit verbilligten Werbeartikeln
- > VwGH zur DB-Pflicht einer freiwilligen Abfertigung
- > Neues vom BFG zu außergewöhnlichen Belastungen

- > Aufwendungen für eine Infrarotwärmekabine
- > Sonderklassegebühren
- > EuGH: Zuwendungen an ausländische Begünstigte – Anrechnung der Zwischensteuer

#### Steuersplitter

- > Steuerreform – Werbungskostenpauschale für Expatriates
- > BMF verschärft Ansicht zur Liquidation im Rahmen der Gruppenbesteuerung
- > BMF: Kleines Vereinsfest und Künstlertourneen
- > Anpassung Vignettenpreise für 2016
- > Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2016 veröffentlicht

#### Bilanzierung nach dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014

- > Gliederungsvorschriften nach dem RÄG 2014
- > Abschaffung der unversteuerten Rücklagen
- > Gliederung der Bilanz
- > Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung
- > Anhang und Anlagenspiegel nach dem RÄG 2014
- > Änderungen im Anhang
- > Änderungen im Anlagenspiegel
- > Latente Steuern nach dem RÄG 2014
- > Vorgehensweise beim Ansatz latenter Steuern
- > Latente Steuern für steuerliche Verlustvorträge
- > Ausschüttungssperre
- > Anhangangaben
- > Übergangsregelung
- > Rückstellungen nach dem RÄG 2014
- > Aufwandsrückstellungen
- > Erfüllungsbetrag für Verbindlichkeiten und Rückstellungen
- > Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen
- > Erfüllungsbetrag bei Fremdwährungsverbindlichkeiten
- > Abzinsung von langfristigen Rückstellungen
- > Steuerliche Rahmenbedingungen

## Klienteninformation

### > Heißes Thema: Registrierkassenpflicht

Die Diskussion um die Verpflichtung zur Führung einer Registrierkasse als Gegenfinanzierungsmaßnahme der Steuerreform 2015/16 lässt immer noch zahlreiche Zweifelsfragen offen. Aufgrund der vorliegenden Barumsatzverordnung (BarUV) 2015 und der als Entwurf vorliegenden Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSV) ergibt sich derzeit folgendes Bild für den Unternehmer:

#### Registrierkassenpflicht ab 1.1.2016

**Betriebe** müssen ab 1.1.2016 grundsätzlich alle Barumsätze **einzel**n mit einer elektronischen Registrierkasse (§ 131b BAO) (oder einem anderen elektronischen Aufzeichnungssystem) aufzeichnen. Um diese Aufzeichnungen auch gegen Manipulationen zu schützen, ist ab 1.1.2017 die Registrierkasse mit einer entsprechenden Sicherheitseinrichtung auszustatten.

Betroffen sind all jene Betriebe, die einen Jahresumsatz von **mehr als € 15.000** und davon **über € 7.500 als Barumsätze** erzielen. **Achtung:** der Begriff „**Barumsätze**“ umfasst nicht nur alle Umsätze, bei denen die Gegenleistung nach dem landläufigen Verständnis mit physischem Bargeld, sondern auch jene Umsätze, wo die Bezahlung mit Bankomat- und Kreditkarten, Barschecks, Gutscheinen, Bons und Geschenkmünzen erfolgt. Nicht darunter fallen Zahlungen, die per Erlagschein oder e-Banking getätigt werden.

Die Grenzbeträge von € 15.000 bzw € 7.500 sind als Nettobeträge (in Analogie zur Judikatur bezüglich Kleinunternehmer iSd § 6 Z 27 UStG) zu verstehen.

Werden die entsprechenden Umsatzgrenzen in einem UVA-Zeitraum erstmals überschritten, dann **tritt die Registrierkassenpflicht** sehr rasch **ein**, nämlich mit Beginn des viertfolgenden Monats (nach Ende des Voranmeldungszeitraums des erstmaligen Überschreitens) (§ 131b Abs 3 BAO.). Das heißt, ab Überschreiten der Umsatzgrenzen gibt es nur eine kurze „Schonfrist“ zur Anschaffung und Implementierung einer Registrierkasse.

**Beispiel:** Beim erstmaligen Überschreiten der Umsatzgrenzen im März 2016, ist ab 1. Juli 2016 eine Registrierkasse zu verwenden.

**Achtung:** Laut den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ist für die Berechnung auch das

*erstmalige Überschreiten im Jahr 2015 maßgebend. Werden die Umsatzgrenzen zB im November 2015 überschritten besteht Registrierkassenpflicht ab 1. März 2016.*

Um die Unveränderbarkeit der Umsätze sicherzustellen, sind die Registrierkassen **ab 1.1.2017** mit einer speziellen **technischen Sicherheitseinrichtung** auszustatten bzw nachzurüsten. Diese Sicherheitseinrichtung muss mit Hilfe einer kryptografischen Signatur die einzelnen Umsätze sicher speichern. Jede Registrierkasse ist über FinanzOnline zu registrieren und erhält eine eigene **Kassenidentifikationsnummer**. Technische Details sind in der Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSV) (Die als Regierungsvorlage veröffentlichte Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSV) befindet sich derzeit im EU-Nostrifizierungsverfahren und gilt ab 3.12.2015 als veröffentlicht) geregelt.

**TIPP:** Da die derzeit angebotenen Kassensysteme noch nicht über eine kryptografische Signatur verfügen, gilt es sicher zu stellen, dass der Kassenanbieter dies im Laufe des Jahres 2016 nachrüsten kann.

#### Ausnahmen von der Registrierkassenpflicht

Wie bisher kann die Tageslosung vereinfacht durch Rückrechnung aus den gezahlten Kassenend- und Anfangsbeständen (sogenannter „**Kassasturz**“) in folgenden Fällen ermittelt werden und zieht keine Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht nach sich (Barumsatzverordnung (BarUV) 2015 , BGBl II 247/2015, vom 9.9.2015):

- **„Kalte-Hände-Regel“:** Betriebe mit einem Jahresumsatz von bis zu maximal € 30.000 und (Die BarUV 2015 ersetzt ab 1.1.2016 die BarBewVO (BGBl II 2006/441). Daher entfällt für die vereinfachte Losungsermittlung) Haus zu Haus Umsätzen oder Umsätzen auf öffentlichen Orten (zB: Fiakerfahrer, Christbaumverkäufer, Maronibrater etc.)
- **Gemeinnützige Körperschaften und kleine Vereinfeste:** unentbehrliche Hilfsbetriebe von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften und entbehrliche Hilfsbetrieb iS der Regelung für kleine Vereinfeste;
- Für **Automaten**, die nach dem 31.12.2015 in Betrieb genommen wurden, wenn die Gegenleistung für den Einzelumsatz € 20 nicht übersteigt.

Weitere Vereinfachungen gelten für folgende Unternehmen:

- **Onlineshops:** Keine Registrierkassenpflicht (trotzdem Einzelaufzeichnungen- und Belegerteilungspflicht)

## Klienteninformation

lungspflicht!), wenn die Bezahlung nicht mit Bargeld erfolgt und eine Vereinbarung über eine Online-Plattform zu Grunde liegt.

- Eine kleine Erleichterung greift bei **mobilen Unternehmen** mit Außer-Haus-Geschäften (zB Physiotherapeuten, Tierärzte, Fremdenführer, Warenverkäufe auf Märkten), für die grundsätzlich die Registrierkassenpflicht gilt, wenn sie die Barumsatzgrenzen überschritten haben, und die für ihren Betrieb grundsätzlich eine Betriebsstätte in einem fest umschlossenen Raum verwenden. Diese Unternehmer müssen vor Ort nur einen händischen Beleg erstellen (Beleg übergeben und Durchschrift aufbewahren!), müssen diesen aber **bei ihrer Rückkehr in den Betrieb** zeitnah in der Registrierkasse nacherfassen. Auch hier gilt, dass jeder Umsatz einzeln eingebucht werden muss und nicht ein einheitlicher Sammelumsatz!
- Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten: Registrierkassenpflicht für Altautomaten (Inbetriebnahme vor dem 1.1.2016) erst ab 1.1.2027.
- Bei einem **geschlossenen Gesamtsystem** (mehr als 30 Registrierkassen) muss nur eine Signaturerstellungseinheit bzw ein Signaturzertifikat vorhanden sein. Die Manipulationssicherheit geschlossener Systeme kann auf Antrag per Feststellungsbescheid von der zuständigen Abgabenbehörde bestätigt werden, wenn ein Sachverständigengutachten beigebracht wird.

### Belegerteilungspflicht ab 1.1.2016

Zusätzlich zur Registrierkassenpflicht besteht für jeden Unternehmer (bei Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten erst ab 1.1.2017) **ab 1.1.2016** die **Belegerteilungspflicht** (§ 132a BAO). Der Kunde hat den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräume mitzunehmen. Eine Verletzung der Entgegennahme- und Mitnahmepflicht ist nicht strafbar.

Der Beleg muss ab 1.1.2016 folgende Angaben enthalten:

- Eindeutige Bezeichnung des leistenden Unternehmens,
- fortlaufende Nummer zur Identifizierung des Geschäftsvorfalles,
- Datum der Belegausstellung,
- Menge/handelsübliche Bezeichnung,
- Betrag der Barzahlung.

Ab 1.1.2017 sind noch zusätzliche Angaben erforderlich: Kassenidentifikationsnummer, Uhrzeit der Belegausstellung, Betrag der Barzahlung getrennt nach Steuersätzen, maschinenlesbarer Code (zB QR-Code) zur Überprüfung der Signatur.

**TIPP:** Der Beleg muss nicht unbedingt in Papierform ausgehändigt werden. Auch ein elektronischer Beleg kann ausgestellt werden, allerdings muss dieser unmittelbar nach der Zahlung zur Verfügung gestellt werden.

### Steuerliche Förderung der Kosten für die Registrierkasse

Das BMF rechnet mit Kosten für die Anschaffung bzw Umrüstung einer „einfachen“ Registrierkasse inklusive Sicherheitssystem von € 400 bis € 1.000. Eine Prämie iHv. € 200 für Anschaffungen zwischen 1.3.2015 und 31.12.2016 sowie die sofortige Absetzbarkeit des Aufwands als Betriebsausgabe sollen die Kosten der Anschaffung abfedern (§ 124b Z 296 EStG).

**TIPP:** Vergessen Sie nicht, die Prämie iHv € 200 mit Ihrer jährlichen Steuerklärung zu beantragen (frühester Zeitpunkt der Geltendmachung: mit der Steuererklärung 2015). Diese wird Ihrem Abgabekonto gutgeschrieben.

### Sanktionen bei Verstößen gegen die Registrierkassenpflicht

- Die **Nichtverwendung einer Registrierkasse** führt dazu, dass die gesetzliche (§ 163 BAO) Vermutung der Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen verloren geht. Dies führt in begründeten Fällen dazu, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, was in der Regel eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 184 BAO nach sich zieht. Wird allerdings der Einzelaufzeichnungspflicht bei Barumsätzen durch eine lückenlose Dokumentation entsprochen und werden Einzelumsätze lediglich nicht in eine Registrierkasse eingetippt, bleibt für eine Schätzung nach § 184 BAO kein Raum. Nichts desto trotz stellt die Nichtverwendung einer Registrierkasse (§ 51 Abs 1 lit c FinStrG) eine **Finanzordnungswidrigkeit** dar, die mit einem Strafrahen bis **€ 5.000** bedroht ist.
- Die **Nichtausfolgung eines Belegs** (§ 51 Abs 1 lit d FinStrG) stellt eine Finanzordnungswidrigkeit mit einem Strafrahen bis **€ 5.000** dar. Wie erwähnt bleibt die Nichtannahme des Belegs durch den Kunden sanktionslos.
- Der neu eingeführte Tatbestand der **vorsätzlichen Manipulation von Registrierkassen** (§ 51a FinStrG) zielt auf Veränderungen, Löschung oder Unterdrückung von Daten automationsunterstützt geführter Aufzeichnungssysteme mithilfe eines Programms ab. Der Strafrahen beträgt **bis € 25.000**.

**Hinweis:** im Hinblick auf die zu erwartenden technischen und organisatorischen Schwierigkeiten bei der Umstellung auf eine elektronische Registrierkasse ist von Seiten der Politik angekündigt, von der Festsetzung der Strafen wegen Nichtverwendung einer Registrierkasse im ersten Halbjahr 2016 abzusehen. Eine entsprechende Regelung bleibt abzuwarten

### Einzelaufzeichnungspflicht

Wenn Sie bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder sonstigen Einkünften ebenfalls Barumsätze tätigen, müssen Sie sich zwar keine Registrierkasse anschaffen, die Barumsätze aber ab 1.1.2016 **einzel** aufzeichnen.

## > Highlights aus dem Wartungserlass 2015 zu den EStR

Mit dem Wartungserlass 2015 (Erlass des BMF vom 25.08.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015) wurden nunmehr ua die seit dem Jahr 2013 ergangenen gesetzlichen Änderungen und Judikate eingearbeitet. Im Folgenden sollen einige wichtige Änderungen dargestellt werden.

### Fruchtgenuss

Damit einem Fruchtgenussberechtigten die Einkünfte zugerechnet werden, muss er unter anderem auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen. In der Rz 111 der EStR wurde nun ergänzt, dass eine Einflussnahme nicht vorliegt, wenn lediglich bereits abgeschlossene Mietverträge aufrecht erhalten oder Investitionsentscheidungen bloß im Rahmen von Beschlüssen einer Wohnungseigentümergeinschaft mitgetroffen werden.

Soll der Fruchtgenussberechtigte auch als wirtschaftlicher Eigentümer behandelt werden (und damit auch zur Abschreibung berechtigt sein) muss im Fruchtgenussvertrag vereinbart sein, dass der Fruchtgenussberechtigte die Veräußerung des Grundstücks erwirken kann und dabei eine Wertsteigerung des Grundstücks lukrieren darf bzw eine allfällige Wertminderung dem Eigentümer ersetzen muss (Rz 124 EStR). Unverändert bleibt aber die Regelung in Rz 112 EStR, dass beim Vorbehaltsfruchtgenuss der Fruchtgenussberechtigte dem neuen Eigentümer eine Substanzabgeltung in Höhe der Abschreibung zahlen kann. Die Regelung über die Substanzabgeltung soll nunmehr nach Rz 6485 EStR auch bei Fünfzehntelabsetzungen im Falle des Vorbehaltsfruchtgenusses gelten.

### Erhaltungsaufwand bei Gebäuden

In Rz 3178 EStR wird zur Klarstellung ergänzt, dass die Erneuerung bzw Sanierung eines Badezimmers, von Böden oder technischen Installationen keinen Herstellungsaufwand darstellt.

### (gesetzwidrig) Abzinsung von langfristigen Verbindlichkeiten

Im Wartungserlass wird ausführlich dargestellt, wie künftig (dh für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.7.2014 beginnen) mit der Abzinsung von langfristigen Rückstellungen vorzugehen ist. Völlig überraschend und **ohne gesetzliche Deckung** wird – auch im Widerspruch zum UGB - in der Rz 3309c EStR nunmehr verlangt, dass auch langfristige, formal unverzinsten oder nicht marktüblich verzinste Verbindlichkeiten abzuzinsen sind, wenn der Vorteil aus der fehlenden Verzinsung nicht durch andere wirtschaftliche Nachteile entsprechend kompensiert wird und der Verbindlichkeit zweiseitig verbindliche Verträge zu Grunde liegen. Diese Rechtsansicht soll für Wirtschaftsjahre, die ab 1.1.2015 beginnen, gelten.

### Aufgabe der Opfertheorie

Wird ein abbruchreifes Haus erworben, sind unverändert der Buchwert und die Abbruchkosten den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzurechnen. Wird hingegen ein verwendbares Gebäudes abgerissen (unabhängig davon, ob das Gebäude zuvor angeschafft wurde oder bereits länger dem Betrieb dient), stellen der Buchwert und die Abbruchkosten sofort abzugsfähigen Aufwand dar (Rz 6418a EStR).

### Tauschgeschäfte bei Grundstücken

Der Tausch von Wirtschaftsgütern stellt jeweils eine Anschaffung und Veräußerung dar und führt grundsätzlich als entgeltliches Geschäft zu einer Realisierung von stillen Reserven. Wenn aber unter nahen Angehörigen Grundstücke getauscht werden, deren Werte sich um mehr als 50 % unterscheiden, liegt nach Rz 6626 EStR ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor und die getauschten Grundstücke werden unentgeltlich erworben.

### Veräußerungsgewinn – kapitalistischer Mitunternehmeranteil

Bisher ist man davon ausgegangen, dass bei Veräußerung einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung der Hälftesteuersatz zur Anwendung kommt, wenn die Veräußerung im Zuge der Beendigung

## Klienteninformation

einer Erwerbstätigkeit erfolgt. Ab der Veranlagung 2015 ist die Veräußerung der kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung auch bei zeitlicher Nähe zur Beendigung der Erwerbstätigkeit nicht mehr begünstigt (Rz 7321 EStR).

Die im Begutachtungsentwurf vorgesehene Regelung, dass bei Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe rückwirkend der Hälftesteuersatz wegfällt, ist erfreulicherweise nicht in die Endfassung aufgenommen worden.

### > Grunderwerbssteuer neu ab 2016 – Anteilvereinigung

Mit Inkrafttreten der neuen Regelungen reicht für das Entstehen der Grunderwerbssteuerpflichtigen Anteilvereinigung

- die Übertragung von nur 95 % der Anteile bzw.
- das Halten von nunmehr lediglich 95 % der Anteile durch den Erwerber (bei Zukauf von Anteilen).

Zu beachten ist ferner, dass Anteile **reiner Arbeitsgesellschafter nicht** in die 95 %-Grenze einzubeziehen sind, sondern lediglich Substanzanteile.

Ein Zwerganteil muss folglich **in Zukunft mindestens 5,1 %** ausmachen, um eine Belastung mit Grunderwerbssteuer zu vermeiden – und überdies echt „fremd“ sein (dazu gleich).

Hinzu kommt, dass **Treuhandkonstruktionen nicht mehr möglich** sind. Vom Treuhänder gehaltene Gesellschaftsanteile (sowohl von Personen – als auch von Kapitalgesellschaften) werden zukünftig dem Treugeber zugerechnet (§ 1 Abs 3 letzter Satz GREStG).

In Bezug auf **Personengesellschaften** wurde außerdem ein **neuer Erwerbstatbestand** in Zusammenhang mit Zwerganteilen eingeführt:

Sobald Änderungen des Gesellschafterstandes einer Personengesellschaft, die **innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren** erfolgen, dazu führen, dass mindestens 95 % der unmittelbar gehaltenen Anteile neu hinzugekommenen Gesellschaftern zuzurechnen sind oder treuhändig gehaltene Anteile dem Treugeber zugerechnet werden, wird GRESt ausgelöst. **Steuerschuldner** ist in diesem Fall die Personengesellschaft selbst, nicht ihre Gesellschafter.

Überdies werden auch **mittelbare Anteilsvereinigungen** erfasst, wobei anders als bisher nicht auf den Organschaftsbegriff, sondern ab 1.1.2016 auf die **Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG** abgestellt wird. Die neue Rechtslage wird auch auf Sachverhalte angewendet, bei denen bereits vor dem 1.1.2016 95 % der Anteile von einem Gesellschafter gehalten wurden und es nun durch einen **weiteren Erwerbsvorgang zu keiner Senkung des Anteiles unter 95 % kommt**. Demgegenüber unterliegen Treuhandanteile den neuen Bestimmungen nur im Fall der Verwirklichung eines entsprechenden Rechtsvorganges ab 1.1.2016. Allerdings ist es für die Anwendbarkeit der neuen Bestimmungen nicht erforderlich, dass sich dieser Rechtsvorgang auf den Treuhandanteil selbst bezieht.

Auch für die **Selbstberechnung** ergeben sich Neuerungen:

Erfolgt die Ermittlung der GRESt im Rahmen der Selbstberechnung, so trifft den Steuerpflichtigen ab 1.1.2016 eine Mitteilungspflicht gegenüber seinem Parteienvertreter. Er hat diesem Auskunft über alle Daten zu geben, die die Grundlagen für die Selbstberechnung der GRESt bilden. Darunter sollen auch jene Daten fallen, die der Parteienvertreter für die Ermittlung des Grundstückswertes benötigt. Weiters hat der Steuerpflichtige seinem Rechtsvertreter auch sämtliche im Vorfeld durchgeführten Erwerbe bekannt zu geben, die gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GREStG-Neufassung zusammenzurechnen sind. Gemäß § 11 Abs 3 GREStG-Neufassung hat außerdem eine schriftliche Bestätigung der Richtigkeit und Vollständigkeit der bekannt gegebenen Daten durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen.

### > Veränderliche Werte 2016 – Vorankündigung

Die voraussichtlichen Werte (Höchstbeitragsgrundlage, Geringfügigkeitsgrenze etc.) für das kommende Jahr liegen bereits vor (vorbehaltlich der offiziellen Kundmachung durch den Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz).

Die Aufwertungszahl für 2016 beträgt 1,024. Sie dient u. a. zur Errechnung der täglichen Höchstbeitragsgrundlage und der täglichen Geringfügigkeitsgrenze.

Höchstbeitragsgrundlagen<sup>\*)</sup>

- täglich: € 162,00
- monatlich: € 4.860,00
- jährlich für Sonderzahlungen: € 9.720,00

## Klienteninformation

- monatlich für freie Dienstnehmer ohne Sonderzahlungen: € 5.670,00

### Geringfügigkeitsgrenzen

- täglich: € 31,92
- monatlich: € 415,72
- Grenzwert für Dienstgeberabgabe (DAG): € 623,58

Grenzbeträge zum Arbeitslosenversicherungsbeitrag bei geringem Einkommen:

Ab 2016 beträgt der vom Pflichtversicherten zu tragende Anteil des Arbeitslosenversicherungsbeitrages bei einer monatlichen Beitragsgrundlage (Entgelt):

monatliche Beitragsgrundlage	Versichertenanteil
bis € 1.311,00	0 %
über € 1.311,00 bis € 1.430,00	1 %
über € 1.430,00 bis € 1.609,00	2 %
über € 1.609,00	3 %

*\*) Bitte beachten Sie: Auf Grund des Steuerreformgesetzes 2015/2016 kommt es bei der Höchstbeitragsgrundlage zusätzlich zur Aufwertung für das Jahr 2016 zu einer Erhöhung um monatlich € 90,00 (=täglich € 3,00).*

## > Neues aus der Rechtsprechung – VwGH und BFG

### VwGH zur Besteuerung der Gehaltsfortzahlung bei Dienstfreistellung (Entsendung)

Das Dienstverhältnis eines ins Ausland entsandten Mitarbeiters wird aufgelöst, das Gehalt trotz Dienstfreistellung für eine bestimmte Dauer fortgezahlt. Kommt hierfür das Besteuerungsrecht dem vormaligen Tätigkeitsstaat oder dem Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers zu? Der VwGH hat diese bisher strittige Frage nunmehr geklärt!

#### Der Sachverhalt

- Der Beschwerdeführer (mit Wohnsitz in der **Schweiz**) war bei einem Vorarlberger Unternehmen beschäftigt, hatte jedoch in **Österreich** keinen Wohnsitz. Anfang Mai 2010 wurde sein Dienstverhältnis per 31. Jänner 2011 gekündigt, wobei er für die Zeit von 1. Mai 2010 bis 31. Jän-

ner 2011 **gegen Gehaltsfortzahlung vom Dienst freigestellt** wurde.

- Der Beschwerdeführer beantragte gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Schweiz die Rückerstattung der **im Rahmen der Gehaltsfortzahlung in Österreich entrichteten Lohnsteuer**. Dabei erklärte er u.a., dass er sich aufgrund der Kündigung seit Mai 2010 nicht mehr in Österreich aufgehalten habe. Das Finanzamt versagte die Rückerstattung.

### Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs

- Das Höchstgericht bestätigte in einem aktuellen Erkenntnis (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0128) die Rechtsauffassung des Finanzamts und wies die Beschwerde ab. Der VwGH stellte dabei klar, dass auch im Falle einer Gehaltsfortzahlung während einer Dienstfreistellung das **Kausalitätsprinzip** gilt. Da die Gehaltsfortzahlung mit der früheren Tätigkeitsausübung in Österreich zusammenhängt, bleibt das **österreichische Besteuerungsrecht** aufrecht.
- Der VwGH liegt damit auch auf der **Linie der OECD**. Diese vertritt ebenfalls seit dem Update des Musterkommentars 2014 für eine Gehaltsfortzahlung im Rahmen einer Dienstfreistellung nach Kündigung die Anwendung des Kausalitätsprinzips (vgl. Art 15 RZ 2.6)

### VwGH zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei bei der „kleinen Vermietung“

Werden aus einer **Vermietungstätigkeit** über längere Zeit **Verluste** erwirtschaftet, beurteilt die Finanz diese Tätigkeit oftmals als sogenannte „**Liebhaberei**“. Dies hat zur Konsequenz, dass in der **Einkommensteuer** die daraus entstehenden **Verluste nicht** mit anderen Einkünften **ausgeglichen** werden können. In der **Umsatzsteuer** unterliegen „Liebhaberei“-Einnahmen nicht der Umsatzsteuer, dafür dürfen aber auch **keine Vorsteuern** geltend gemacht werden.

Um die **Liebhaberei zu vermeiden**, muss in der Einkommensteuer eine **Prognoserechnung** angestellt werden, die nach einer bestimmten Zeit einen **Gesamtüberschuss** ausweisen muss. Bei der Vermietung von **Eigentumswohnungen (Kleine Vermietung)** beträgt dieser Zeitraum **20 Jahre** ab dem Beginn der Vermietung. Bei Objekten mit mindestens drei Wohneinheiten („**große Vermietung**“) beträgt dieser Zeitraum **25 Jahre**. In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass seit der **Immobilienvertragssteuer** auch **Wertsteigerungen der Immobilien** in die **Prognoserechnung miteinbezogen** werden können.

## Klienteninformation

Der **VwGH** hat in seinen bisherigen Urteilen jedoch einen **Unterschied zwischen umsatzsteuerlicher und einkommensteuerlicher Liebhaberei** erkennen lassen. In einem Urteil aus dem Jahr 2013 hat der VwGH für eine Schafzucht nämlich die Liebhaberei in der Einkommensteuer wegen negativer Prognoserechnung angenommen, jedoch für die **Umsatzsteuer verneint**, weil hier **trotz einer negativen Prognoserechnung eine marktkonforme erwerbswirtschaftliche Tätigkeit** ausreicht, um Liebhaberei zu widerlegen. Das **umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei** ist somit wesentlich **enger gefasst als das ertragsteuerliche**.

Dieses Urteil aus dem Jahr 2013 wurde nun vom **Bundesfinanzgericht** in einem aktuellen Fall so **interpretiert**, dass in der **Umsatzsteuer** generell **keine objektive Ertragsfähigkeit mehr maßgeblich** sei und lediglich eine marktkonforme Tätigkeit ausreicht, um umsatzsteuerliche Liebhaberei zu entkräften. Mit dem Erkenntnis vom 30.4.2015 (GZ Ra 2014/15/0015) hat der **VwGH** aber ausgesprochen, dass diese Ansicht **für die kleine Vermietung nicht übernommen** werden kann. Der VwGH führt aus, dass bei **dauerhaft verlustträchtiger Vermietung** einer Eigentumswohnung die Tätigkeit (anders als die im Erkenntnis 2013 zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische **Tätigkeit** handelt, als **steuerfreie Grundstücksvermietung** nicht der **Umsatzsteuer** zu unterwerfen ist und somit auch **kein Recht auf Vorsteuerabzug** zusteht. Ob in dem konkreten Fall Liebhaberei vorlag oder nicht, hatte der VwGH allerdings nicht zu entscheiden. Der Ball wurde somit wieder zurück zum Bundesfinanzgericht gespielt, das die Liebhabereifrage neu zu würdigen hat. Der **VwGH bleibt** vorerst jedenfalls **seiner Linie** zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei **treu**. Dementsprechend kann bei **marktkonformer**, aber **verlustträchtiger Vermietung** von privat nutzbarem Wohnraum weiterhin **Liebhaberei** vorliegen.

### VwGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zeitungsabonnements mit verbilligten Werbeartikeln

Der Verkauf von Zeitschriften- bzw. Zeitungsabonnements ist nicht immer so, dass auf ein paar kostenlose Testmonate automatisch ein dauerhaftes, kostenpflichtiges Abo folgt, sofern man den rechtzeitigen Kündigungszeitpunkt versäumt hat. Oftmals wird der **Abschluss eines solchen Abonnements** dadurch versüßt, dass außerdem noch Gebrauchsgegenstände wie z.B. **Haushaltsgeräte** oder technische Geräte wie etwa **Tablets** oder **MP3-Player** zu einem sehr günstigen Preis bezogen werden können. Der **VwGH** hatte sich (GZ 2012/13/0029 vom 27.5.2015) mit der Frage nach der **umsatzsteuerlichen Behandlung** dieser **Kombination** aus **Zeitungsabonnement** (auf unbeschränkte Zeit, Mindestdauer 1 Jahr) und verbil-

ligtem **Werbeartikel für Neukunden** auseinanderzusetzen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung ist vor allem deshalb relevant, da das Entgelt für das **Zeitungsabonnement** dem **10%igen Umsatzsteuersatz** unterliegt und das Entgelt für den **Werbeartikel 20% Umsatzsteuer**. Dazu kommt noch, dass die Werbeartikel zu einem sehr günstigen Preis (**unterhalb der Selbstkosten**) abgegeben wurden. Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung sah der **VwGH** im vorliegenden Fall **zwei Leistungen gegen Entgelt** als gegeben an. Erstens, weil eindeutig eine **Werbeaktion** vorliege, um mehr Zeitungsabonnements zu verkaufen und zweitens, weil es auch **möglich** ist, **nur das Zeitungsabonnement** ohne zusätzlichen vergünstigten Artikel abzuschließen. Ausschlaggebend für die Umsatzsteuer ist der **Wert der Gegenleistung**, welcher wie im Falle der Werbeartikel auch **unter den Selbstkosten liegen kann**. Der VwGH betonte, dass es nämlich nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs entsprechen würde, im Falle des Erwerbs des verbilligten Werbeartikels durch den Neukunden einen **Teil des Zeitungsabonnementspreises** als **zusätzliches Entgelt** für den Verkauf des **Werbeartikels** zuzuordnen. Dadurch würde es auch zu einer **ungerechtfertigten Verschiebung** bei der **Umsatzsteuer** kommen, da das Zeitschriftenabonnement nur 10% USt unterliegt.

### VwGH zur DB-Pflicht einer freiwilligen Abfertigung

**Laut VwGH** (VwGH vom 1. 9. 2015, 2012/15/0122) **ist eine freiwillige Abfertigung auch dann vom Dienstgeberbeitrag befreit**, wenn sie nicht mit den begünstigten Steuersätzen nach § 67 Abs 6 EStG versteuert werden kann, weil eine Anwartschaft gegenüber einer Mitarbeitervorsorgekasse besteht. Damit widerspricht der VwGH den Ausführungen in den Durchführungsrichtlinien zum FLAG.

### Neues von BFG zu außergewöhnlichen Belastungen

Das BFG hat sich mit zwei interessanten Fällen zum Thema außergewöhnliche Belastung auseinandergesetzt, welche nachfolgend kurz dargestellt werden. Wie allgemein bekannt, müssen für die Geltendmachung einer **außergewöhnlichen Belastung** die Merkmale der **Außergewöhnlichkeit**, der **Zwangsläufigkeit** sowie der **wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** kumulativ erfüllt sein.

### Aufwendungen für eine Infrarotwärmekabine

Gerade im Herbst und Winter werden **Infrarotwärmekabinen** verstärkt nachgefragt. Als Käufer treten dabei nicht nur ärztliche Praxen oder Hotelbetriebe, sondern auch zunehmend **Privatpersonen** auf, wobei die Anschaffung mit **gesundheitlichen Zwecken** begründet wird. Fraglich ist, ob es dafür auch **steuerliche Absetzmöglichkeiten** gibt. Nach Auffassung des **BFG** (GZ RV/6100068/2012 vom 5.5.2015) steht der **Absetzbarkeit** als außergewöhnliche Belastung allerdings schon der **Grundsatz der reinen Vermögensumschichtung entgegen**. Laut BFG handelt es sich bei einer Infrarot-Tiefenwärmekabine nämlich um ein **marktgängiges Wirtschaftsgut** mit entsprechendem **Verkehrswert**, welches im Zuge des allgemeinen **Wellness-Trends** stark nachgefragt wird und mittlerweile als Bestandteil einer erweiterten Normalausstattung von modernen Wohnungen/Häusern anzusehen ist. Selbst wenn das Gerät zur **Nachbehandlung** bzw. **Gesundheitsprävention** medizinisch empfohlen wird, **fehlt** es trotzdem sowohl an der **Außergewöhnlichkeit** einer solchen Anschaffung wie auch am damit verbundenen **Vermögensverlust**. Lediglich in **ganz seltenen Fällen** hält das BFG die Anschaffung vergleichbarer Geräte für als außergewöhnliche Belastung **abzugsfähig**, nämlich wenn beispielsweise die Funktion eines derartigen Wirtschaftsgutes als **Therapiegerät** derart bestimmend ist, dass der damit angeschaffte **Vermögenswert** eindeutig und **nachhaltig in den Hintergrund tritt**.

### Sonderklassegebühren

In diesem Fall hatte sich das **BFG** (GZ RV/5101381/2014 vom 9.7.2015) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob **Sonderklassegebühren als außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht werden können. Konkret war der Patient nicht zusatzversichert und zahlte dennoch die Sonderklassegebühren, um einen **früheren Hüftoperationstermin** in Anspruch nehmen zu können. Das BFG stellte klar, dass es sich bei **Patienten der Sonderklasse** um keine solchen handelt, die eine **bessere medizinische Behandlung** genießen. Die **Vorteile** der **Sonderklasse** liegen jedoch beispielsweise in dem höheren Wohnkomfort, in Zimmern mit weniger Betten, in einer größeren Menüauswahl, in der **freien Arztwahl** oder in **erweiterten Besuchszeiten**. Für die Behandlung der Patienten und damit zusammenhängend für die Vergabe von **Operationsterminen** ist ausschließlich der **Gesundheitszustand** maßgebend. Für die **steuerliche Geltendmachung** der Sonderklassegebühren als außergewöhnliche Belastung **fehlt** es dem BFG folgend an dem **Kriterium der Zwangsläufigkeit** der getätigten Aufwendungen. Es führt nämlich **nicht jeder gesundheitliche Nachteil** wie z.B. anhaltende Schmerzen, eingeschränkte

Mobilität und eine zwölfmonatige Wartezeit auf einen Operationstermin dazu, dass höhere Aufwendungen in Form der **Sonderklassegebühren gerechtfertigt** sind und somit **Zwangsläufigkeit** bedingen. Vielmehr hätten ohne die erheblich teurere Sonderklasse **ernsthafte gesundheitliche Nachteile** eintreten müssen, welche im konkreten Fall allerdings nicht nachgewiesen werden konnten.

### EuGH: Zuwendungen an ausländische Begünstigte – Anrechnung der Zwischensteuer

Gewährt eine Privatstiftung inländischen Begünstigten Zuwendungen, wird sie insoweit von der Zwischensteuer befreit bzw. erhält die entrichtete Zwischensteuer gutgeschrieben. Werden Zuwendungen an ausländische Begünstigte bezahlt, erfolgt keine Befreiung von der Zwischensteuer, wenn der ausländische Begünstigte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer beansprucht. Der EuGH hat nunmehr entschieden, dass diese Regelung der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht (EuGH 17. 9. 2015, C-589/13).

## > Steuersplitter

### Steuerreform – Werbungskostenpauschale für Expatriates

„Expatriates“ sind durch die Übersiedelung nach Österreich und Begründung eines inländischen Wohnsitzes oftmals mit erhöhten Aufwendungen konfrontiert. Im Rahmen der „Steuerreform“ wird deshalb ein Werbungskostenpauschale für vom Aus- ins Inland entsandte Mitarbeiter eingeführt und damit die Einkommensteuerbelastung für diese Personen gemildert.

Am 7.7.2015 wurden im Plenum des Nationalrats die Gesetzesmaterien zur „Steuerreform“ (**Steuerreformgesetz 2015/2016** (StRefG 2015/2016), begleitende Änderungen des Endbesteuerungsgesetzes und Bankenpaket) mit den jeweils erforderlichen Mehrheiten beschlossen, wobei es noch zu div. Abänderungen der Regierungsvorlagen kam. Am 23.7.2015 hat sodann der Bundesrat beschlossen, gegen den Beschluss des Nationalrats keinen Einspruch zu erheben. Schließlich ist am 14.8.2015 auch bereits die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt erfolgt (BGBl I 118/2015).

Im Bereich der Entlastungs- bzw. Fördermaßnahmen ist jedenfalls auch das **neue Werbungskostenpauschale für sog. „Expatriates“** zu erwähnen. Die gesetzliche Grundlage hierfür findet sich in § 17 Abs 6 EStG, die Details sind im Verordnungswege zu regeln. Nunmehr erfolgte die Umsetzung durch Ände-

## Klienteninformation

zung der **Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten** (BGBl II 240/2015 vom 28.8.2015). Nachfolgend die Kerninhalte der Neuregelung:

Als „**Expatriates**“ und folglich Anspruchsberechtigte gelten Arbeitnehmer,

- die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG) **für höchstens fünf Jahre** beschäftigt werden,
- die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten,
- die ihren bisherigen **Wohnsitz im Ausland beibehalten** und
- für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt.

Bei Arbeitnehmern, die sämtliche dieser Voraussetzungen erfüllen, kann ein Pauschalbetrag von **20% der steuerlichen Bemessungsgrundlage** berücksichtigt werden, und zwar bereits im Rahmen der **Lohnverrechnung**. Der Pauschalbetrag darf jedoch **EUR 5.000 pro Jahr** nicht übersteigen. Die Kontrolle durch das Finanzamt erfolgt mittels **Lohnzettel**, auf dem der Arbeitgeber das Werbungskostenpauschale anzugeben hat. Viele Expatriates werden daher in Zukunft keine gesonderte Arbeitnehmerveranlagung mehr durchführen müssen.

In diesem Sinne wurde die bereits bestehende **Verordnung** über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen entsprechend geändert bzw. ergänzt. Neben der Streichung der Wortfolge „von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen“ im Titel der Verordnung und einer redaktionellen Änderung wurde insbesondere auch klargestellt, dass das Werbungskostenpauschale für Expatriates als einziges nicht erst im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen ist.

**Das Werbungskostenpauschale für Expatriates kann erstmalig im Rahmen der Veranlagung 2016 angewendet werden oder - für den Fall der Einhebung der Einkommensteuer im Wege des Lohnsteuerabzugs - erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2015 enden.**

### BMF verschärft Ansicht zur Liquidation im Rahmen der Gruppenbesteuerung

Das **BMF** hat unlängst und als **Reaktion** auf ein **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs** eine **Information** (BMF-010203/0188-VI/6/2015 vom 3. Juli 2015) veröffentlicht, welcher zufolge **zukünftig** eine

**verschärfte Vorgehensweise** an den Tag gelegt werden soll. Der **VwGH** hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen (GZ 2011/13/0009 vom 26.11.2014), ob eine sich **in Liquidation befindende Kapitalgesellschaft (weiterhin) Gruppenträger** einer steuerlichen Unternehmensgruppe **sein kann**. Mit dem Hinweis, dass sich die besonderen Bestimmungen der **Gruppenbesteuerung einerseits** und der **Liquidationsbesteuerung andererseits** ausschließen, **verneinte** der **VwGH** die Möglichkeit eines sich **in Liquidation** befindenden **Gruppenträgers**. Dies sei auch dadurch gerechtfertigt, dass etwa die Gruppenmitglieder keine steuerlichen Vorteile daraus erlangen sollen, dass sich der **Gruppenträger in Liquidation** befindet und z.B. einen **Verlustrücktrag** geltend machen kann.

In der BMF-Info wird auch die **bisherige Rechtsansicht der Finanzverwaltung** dargestellt, der zufolge weder sich **in Liquidation** befindende **Körperschaften** in die **Unternehmensgruppe aufgenommen** werden können, **noch** eine sich in Liquidation befindende Körperschaft **Gruppenträger** sein kann. Ein **Ausscheiden des Gruppenmitglieds** der Unternehmensgruppe in Folge des Eintritts in die Liquidation wurde dann **angenommen**, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits feststand, dass die **Mindestdauer** (von 3 Jahren) **nicht mehr erfüllt werden kann**. Andernfalls war erst die Löschung im Firmenbuch maßgeblich. Auch beim **Gruppenträger** war bisher nicht bereits bei Eintritt in die Liquidation von der Beendigung der Unternehmensgruppe auszugehen, sondern **erst bei Löschung** des Gruppenträgers.

Eckpunkt der **neuen Rechtsansicht** des BMF ist, dass bei Eintritt des **Gruppenträgers** in die Liquidationsbesteuerung die **bestehende Unternehmensgruppe jedenfalls beendet** wird. Daher muss die Unternehmensgruppe bereits mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers und somit vor Beginn der Liquidationsbesteuerung enden (dies entspricht dem Ende des der Auflösung der Körperschaft vorangegangenen Wirtschaftsjahres). Im Falle der **Liquidation eines Gruppenmitglieds** bringt dies nach Ansicht des BMF das Ausscheiden jener Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe mit sich, mit denen eine **finanzielle Verbindung** als beteiligte Körperschaft besteht (d.h. das sich in Liquidation befindende Gruppenmitglied vermittelt die finanzielle Verbindung). Maßgebender Zeitpunkt ist dann das Ende des der Auflösung des beteiligten Gruppenmitglieds vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Schließlich gibt es noch eine **Besonderheit** bei einem in die Liquidation eintretenden **Gruppenmitglied**: das **Gruppenmitglied scheidet** nämlich dann **nicht aus**, wenn **seit dem Eintritt in die Gruppe** zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst (und somit die **3 Jahre**

## Klienteninformation

**Zugehörigkeit** zur Gruppe **erfüllt** sind). Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, so scheidet das Gruppenmitglied mit dem Ende des der Auflösung des Gruppenmitglieds vorausgegangenem Wirtschaftsjahres aus der Unternehmensgruppe aus. Immerhin ist diese verschärfte **Rechtsansicht** - entgegen ursprünglichen Ankündigungen - **erst anzuwenden**, wenn Gruppenträger oder Gruppenmitglieder einen **Auflösungstatbestand nach dem 6. Juli 2015** herbeigeführt haben.

### BMF: Kleines Vereinsfest und Künstlertreffen

Die Vereinsrichtlinien (Rz 306 VereinsR) sehen als Voraussetzung für ein kleines Vereinsfest unter anderem vor, dass Unterhaltungseinlagen grundsätzlich nur von Vereinsmitgliedern dargeboten werden dürfen. Es dürfen aber fremde Musikgruppen oder Künstlergruppen engagiert werden, wenn diese Gruppen üblicherweise für ihre Auftritte nicht mehr als € 800 pro Stunde verrechnen, wobei das konkrete Auftrittsentgelt für das zu beurteilende Fest dabei unbeachtlich ist. Das zulässige Auftrittsentgelt wurde nunmehr erlassmäßig auf € 1.000 erhöht (BMF-Erlass vom 1. 10. 2015, BMF-010203/0295-VI/6/20). Die Neuregelung ist auf alle nicht veranlagten Fälle sowie auf alle beim Finanzamt zum 1. 10. 2015 anhängigen Fälle anzuwenden, in denen noch keine Beschwerdeentscheidung ergangen ist

### Anpassung Vignettenpreise für 2016

Erwartungsgemäß werden die Preise für die **Autobahnvignette 2016** wieder angehoben, diesmal um 1,5%. Im Einzelnen gelten für den Erwerb der **Mandarin-Orange** farbigen Vignette für Kfz bis maximal 3,5 Tonnen Gesamtgewicht folgende Preise (inkl. USt):

	Einspurige Kfz	Mehrspurige Kfz
Jahresvignette	34,10 (33,60) €	85,70 (84,40) €
2-Monatsvignette	12,90 (12,70) €	25,70 (25,30) €
10-Tagesvignette	5,10 (5,00) €	8,80 (8,70) €

Die 2016er-Vignette gilt vom 1. Dezember 2015 bis zum **31. Jänner 2017**.

### Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr veröffentlicht

Die Höhe der Unterhaltsleistungen für Kinder als Folge einer Trennung der Eltern basiert regelmäßig auf einem **gerichtlichen Urteil** oder Vergleich bzw. einer behördlichen Festsetzung. In Fällen, in denen

eine **behördliche Festsetzung** der Unterhaltsleistungen **nicht** vorliegt, sind die **Regelbedarfsätze anzuwenden**. Die **monatlichen** Regelbedarfsätze werden jährlich **per 1. Juli** angepasst. Damit für steuerliche Belange (relevant für Unterhaltsabsetzbetrag) unterjährig keine unterschiedlichen Beträge zu berücksichtigen sind, sind die nunmehr gültigen Regelbedarfsätze für das gesamte **Kalenderjahr 2016** heranzuziehen (Beträge in € pro Monat):

Altersgruppe	2016	2015
0 bis 3 Jahre	199,-	197,-
3 bis 6 Jahre	255,-	253,-
6 bis 10 Jahre	329,-	326,-
10 bis 15 Jahre	376,-	372,-
15 bis 19 Jahre	443,-	439,-
19 bis 28 Jahre	555,-	550,-

Für die Geltendmachung des **Unterhaltsabsetzbetrages** von 29,20 € (1. Kind)/43,80 € (2. Kind)/58,40 € (3. und jedes weitere Kind) gilt in diesem Fall Folgendes: Liegen **weder eine behördlich festgelegte Unterhaltsverpflichtung** noch ein **schriftlicher Vertrag** vor, dann bedarf es der Vorlage einer Bestätigung der empfangsberechtigten Person, aus der das Ausmaß des **vereinbarten Unterhalts** und das Ausmaß des **tatsächlich bezahlten Unterhalts** hervorgehen. In allen diesen Fällen steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur dann für jeden Kalendermonat zu, wenn die **vereinbarte Unterhaltsverpflichtung** in vollem Ausmaß erfüllt wird und die Regelbedarfsätze **nicht unterschritten** werden.

### > Bilanzierung nach dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014

Erfahren Sie nachfolgend nähere Details zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014. Das **Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014** (RÄG 2014 - BGBl I 22/2015 vom 13.1.2015) ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2015** beginnen (dh für Kalenderjahre 2016 bzw abweichende Wirtschaftsjahre 2016/17).

### Gliederungsvorschriften nach dem RÄG 2014

#### Abschaffung der un versteuerten Rücklagen

Der Grundsatz der Vollharmonisierung von Angaben für kleine Unternehmen ist auch ausschlaggebend für den **Entfall der Ausweispflicht un versteuerten**

## Klienteninformation

**Rücklagen in § 205 UGB**, zumal der Ansatz unversteuerter Rücklagen laut EU-Bilanzrichtlinie für kleine Unternehmen überhaupt nicht mehr zulässig ist. Damit folgt, wie auch bereits im Begutachtungsentwurf vorgesehen, die Endfassung des RÄG 2014 der Empfehlung des AFRAC auf den Verzicht der Ausweispflicht von unversteuerten Rücklagen.

Infolge des Wegfalls des § 205 UGB entfällt damit auf der Passivseite der **Bilanz** der Posten B (§ 224 Abs 3) sowie in der **Gewinn- und Verlustrechnung** die Darstellung der Auflösung von und die Zuweisung zu unversteuerten Rücklagen (§ 232 Abs 2 und 3).

Aus der **Übergangsregelung** in § 906 Abs 32 UGB ergibt sich, dass bereits bestehende unversteuerte Rücklagen unmittelbar in die **Gewinnrücklagen** einzustellen sind und, soweit in den unversteuerten Rücklagen **passive latente Steuern** enthalten sind, müssen diese in einer entsprechenden **Rückstellung** ausgewiesen werden. Zu beachten gilt es hier, dass die **Umbuchung nicht über die G&V** geführt werden muss, zumal die entsprechenden Posten in der Bilanz zum 31.12.2016 ja ohnehin entfallen. Es ist zudem eine Anpassung des Vorjahrespostens vorzunehmen, wodurch **ausschüttbare Erträge** generiert werden. Eine **Weiterführung der unversteuerten Rücklagen für steuerliche Zwecke** ist unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss möglich (gemäß § 124b Z 271 EStG). Auf diese sind § 205 UGB und § 6 Z 13 erster Satz EStG, jeweils in der Fassung vor dem RÄG 2014, sinngemäß weiter anzuwenden.

Anhand eines **Beispiels**: Wenn die XY AG zum 31.12.2015 **unversteuerte Rücklagen** von 400 TEUR ausweist, sind darin latente Steuern iHv 100 TEUR (bei einem KöSt-Satz von 25%) enthalten. Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 dürfen aufgrund des Entfalls von § 205 UGB keine unversteuerten Rücklagen mehr ausgewiesen werden. Es werden daher von den unversteuerten Rücklagen aus dem Vorjahr 300 TEUR in eine **Gewinnrücklage** umbucht und mit 100 TEUR mittels **Rückstellung** für passive latente Steuern vorgesorgt.

### Gliederung der Bilanz

Auf der **Aktivseite** der Bilanz sind gemäß § 225 Abs 3 UGB idF RÄG 2014 nach der Bilanz-Richtlinie und aufgrund des Entfalls des Anhangs für Kleinstkapitalgesellschaften (sog. „Micros“ - Kleinstkapitalgesellschaften: Bilanzsumme max 350.000 EUR, Umsatzerlöse max 700.000 TEUR, Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt max 10 (Überschreitung von zwei Merkmalen, vgl § 221 Abs 1a nF)) die **Forderungen**

**mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem Posten** direkt in der Bilanz mittels „davon-Vermerk“ anzugeben, wodurch ein Forderungsspiegel im Anhang nicht mehr zulässig scheint. Folglich bedeutet dies einen Entfall des allgemeinen Wahlrechts zur Darstellung des Forderungsspiegels im Anhang.

Die **aktiven latenten Steuern** werden nach dem RÄG 2014 in der Bilanz nicht mehr innerhalb der aktiven Rechnungsabgrenzungen subsumiert, sondern als **gesonderter Gliederungspunkt** „D. Aktive latente Steuern“ darunter ausgewiesen.

Für **kleine Gesellschaften** entfällt der betragsmäßige Ausweis vom **Grundwert** von Grundstücken in der Bilanz gemäß § 225 Abs 7 UGB idF RÄG 2014.

Änderungen durch das RÄG 2014 auf der **Passivseite** bestehen im **Ausweis der eigenen Anteile im Nennkapital** von Aktiengesellschaften. Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist in einer Vorspalte offen vom Posten Nennkapital abzusetzen (Grundkapital abzgl. Nennbetrag eigener Aktien = ausgegebenes Grundkapital). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der eigenen Aktien und ihren Anschaffungskosten ist mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen zu verrechnen. Die Anschaffungsnebenkosten sollen als sofortiger Aufwand im Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Nachdem die Bestimmung der Bilanzierung für eigene Anteile in § 229 geregelt ist, besteht eine **Ausnahme von § 225 Abs 5 UGB für Anteile an Mutterunternehmen**.

Wie bereits zuvor erläutert, **entfällt der Gliederungspunkt B** auf der Passivseite der Bilanz aufgrund des Wegfalls der Ausweispflicht für unversteuerte Rücklagen in § 205 UGB, die nachfolgenden Posten rücken daher um einen Großbuchstaben im Alphabet vor.

Der Ausweis der Verbindlichkeiten erfolgt analog dem Forderungsausweis nach dem RÄG 2014. Es sind die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und jene mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr jeweils als „davon-Vermerk“ direkt in der Bilanz auszuweisen. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sind hingegen weiterhin im Anhang aufzuschlüsseln.

### Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Zur Verbesserung der internationalen Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen entfällt mit dem RÄG 2014 der Ausweis der **außerordentlichen Erträge und Aufwendungen** und sind diese den anderen „ordentlichen“ Positionen zuzuordnen. Es ist statt-

## Klienteninformation

dessen eine Erläuterung von wesentlichen Beträgen bzw. Beträgen von außerordentlicher Größenordnung bzw. außerordentlicher Bedeutung **im Anhang** vorzunehmen. Für Kleinstkapitalgesellschaften entfällt dies aufgrund des fehlenden Anhangs überhaupt.

Statt dem „**Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**“ (EGT) bei mittleren und großen Unternehmen lautet dieses fortan „**Ergebnis vor Steuern**“. Für kleine Unternehmen darf eine Bildung von Zwischensummen unterbleiben. Zwingend für alle Größenklassen ist hingegen der Posten „**Ergebnis nach Steuern**“.

Veränderungen von **Kapital- und Gewinnrücklagen** müssen nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern können im Anhang ausgewiesen werden. Die Bilanzrichtlinie erlaubt jedoch weiterhin die **Überleitung zum Bilanzgewinn** in der Gewinn- und Verlustrechnung, auch wenn dies kein Bestandteil der Gewinn- und Verlustrechnung im engeren Sinne ist. Der Gliederungsposten der **Zuweisung zu und Auflösung von un versteuerten Rücklagen entfällt**, aufgrund des oa Wegfalls von § 205 UGB.

Zu beachten **für kleine Unternehmen** gilt, dass folgende Aufgliederungen in der Gewinn- und Verlustrechnung **entfallen**:

- Aufgliederung der sonstigen betrieblichen Erträge
- Aufgliederung des Personalaufwandes (dennoch notwendig: Aufgliederung von Löhnen und Gehältern sowie von sozialen Aufwendungen, davon für Altersversorgung)
- gesonderter Ausweis der übrigen Steuern (nicht Steuern von Einkommen und Ertrag)
- Aufgliederung der Aufwendungen aus Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens.

### Anhang und Anlagenspiegel nach dem RÄG 2014

#### Änderung im Anhang

Die Neuregelung des UGB durch das RÄG 2014 führt, insbesondere betreffend die Erstellung des Anhangs als wesentlichen Bestandteil des Jahresabschlusses für „**Kapitalgesellschaften**“ iS § 221 UGB, zu einer grundlegenden **Änderung des Regelungskonzepts**. Während die bisherige Rechtslage auf einem „Top-down-Ansatz“ basierte, dh der Ersteller alle vorgesehenen Anhangangaben auf deren Relevanz bzw Anwendbarkeit für seine Gesellschaft hin prüfen musste, verfolgt das RÄG 2014 nunmehr einen „**Bottom-up-Ansatz**“. Dabei wird zunächst der

im Einleitungssatz des § 236 UGB enthaltene allgemeine Grundsatz des „true and fair view“ beibehalten, in den nachfolgenden §§ 237 bis 241 UGB werden sodann die erforderlichen **Anhangangaben je nach Größenklasse** der Gesellschaft iS § 221 UGB geregelt. Weitere Angaben sind lediglich in jenen Fällen notwendig, wo sich diesbezügliche Pflichten aus **Sonderbestimmungen** ergeben (zB § 203 Abs 4 UGB betr. in die Herstellungskosten einbezogene Fremdkapitalzinsen).

Zusatzangaben im Anhang sind bei allen Gesellschaften im Falle von **Aufwendungen und Erträgen von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung** erforderlich. Dies resultiert aus dem Entfall der Angabe des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Insbesondere **kleine Kapitalgesellschaften** sowie die neue Kategorie der sog. „**Kleinstkapitalgesellschaften**“ (gemäß § 221 Abs 1a UGB idF RÄG 2014) profitieren von der Reformierung, zumal es bei ersteren zu einer deutlichen **Verminderung der Aufgaben** (von bisher 24 auf künftig 14) kommt, während letztere von der Erstellung eines Anhangs überhaupt befreit sind. Als Beispiele für künftig entfallende Angaben seien etwa Informationen zu Finanzinstrumenten oder zu den Mitgliedern von Geschäftsführung und Aufsichtsrat angeführt.

Für **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** ergeben sich hingegen **zusätzliche Angabepflichten**, insbesondere gemäß § 238 Abs 1 UGB idF RÄG 2014. Die betroffenen Gesellschaften haben demnach künftig auch die Art und **finanziellen Auswirkungen wesentlicher Ereignisse nach dem Abschlussstichtag**, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, gesondert anzugeben. Diese Informationen waren bisher im Lagebericht darzulegen und sind nunmehr also Bestandteil des Jahresabschlusses. Weiters ist zukünftig auch ein Vorschlag über die **Ergebnisverwendung** bzw ggfs eine bereits beschlossene Ergebnisverwendung anzugeben. Hinzugekommen ist auch die verpflichtende Angabe von bestehenden **Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten**, unter Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen. Diese bisher lediglich für Aktiengesellschaften geltende Bestimmung wurde somit auf alle mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften ausgeweitet. Bis dato bestehende **Erleichterungen werden aufgehoben** (zB § 237 Z 8a UGB idgF). Die Beschränkung der Angaben auf Art und Zweck bei **außerbilanziellen Geschäften** ist nicht mehr möglich sondern sind künftig auch deren finanzielle Auswirkungen anzugeben. Die Angaben zu **nahestehenden Unternehmen** (gemäß § 237 Z 8b

## Klienteninformation

UGB idGF) können bei mittelgroßen GmbHs in Hinblick nicht mehr unterbleiben und auch die derzeitigen Erleichterungen für mittelgroße Aktiengesellschaften fallen weg.

Neu eingeführt und in § 189a Z 10 UGB idF RÄG 2014 kodifiziert wurde der Begriff der „**Wesentlichkeit**“, welcher ua auch für die Beurteilung notwendiger Anhangangaben als Maßstab heranzuziehen ist (vgl etwa § 238 Abs 1 Z 10 UGB idF RÄG 2014 betr. Angabe „wesentlicher“ Risiken und Vorteile nicht bilanzierter Geschäftsfälle).

### Änderung im Anlagenspiegel

Auch die Darstellung bzw der Inhalt des Anlagenspiegels wurde durch das RÄG 2014 neu geregelt. Das Wahlrecht zur Darstellung in der Bilanz wurde zugunsten der **Darstellung im Anhang** gestrichen. Damit fällt die Verpflichtung zur Erstellung eines Anlagenspiegels für Kleinstkapitalgesellschaften mangels Anhang überhaupt weg. Die verpflichtenden Bestandteile sind wie schon bisher in § 226 UGB geregelt, wobei aber eine Erweiterung des notwendigen Inhalts erfolgte und zu den bisherigen Details in Hinblick folgende **zusätzliche Angaben** verlangt werden:

- Anschaffungs- und Herstellungskosten auch zum Ende des Geschäftsjahres,
- kumulierte Abschreibungen auch zu Beginn des Jahres,
- Bewegungen bei den Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres,
- im Geschäftsjahr als Herstellungskosten aktivierte Bauzeitinsen (gem. § 203 Abs. 4 UGB) sowie
- gesonderte Angabe von Zu- und Abschreibungen.

### Latente Steuern nach dem RÄG 2014

Wie bereits im Begutachtungsentwurf vorgesehen, wird mit der Endfassung des RÄG 2014 das bisherige Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern fallen. Bisher bestand lediglich für passive latente Steuern eine Ansatzpflicht, während aktive latente Steuern wahlweise angesetzt werden durften. § 198 Abs 9 und 10 UGB idF RÄG 2014 sieht nunmehr **auch für aktive latente Steuern eine Ansatzpflicht** vor. Diese neue Ansatzpflicht der aktiven latenten Steuern betrifft jedoch nur **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften**. Für kleine Kapitalgesellschaften besteht hingegen auch weiterhin ein bloßes Ansatzwahlrecht.

Das österreichische Bilanzrecht lehnt sich mit dem RÄG 2014 bei der Neuregelung der latenten Steuern zum einen an die entsprechende Bestimmung in §

274 dHGB und zum anderen an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften des IAS 12 an. Durch das RÄG 2014 kommt es insbesondere zum Wechsel vom bisher GuV-orientierten „timing concept“ hin zum **bilanz- und zukunftsorientierten „temporary concept“**. Somit ist es bei der Ermittlung zeitlicher **Differenzen** zwischen Unternehmens- und Steuerrecht nicht mehr relevant, ob diese ergebniswirksam entstanden sind oder nicht. Es ist daher bereits bei der Aufstellung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses die korrespondierende „**Steuerbilanz**“ zu ermitteln und gegenüberzustellen.

### Vorgehensweise beim Ansatz latenter Steuern

Nach § 198 Abs 9 und Abs 10 UGB ergeben sich latente Steuern aufgrund von **unterschiedlichen Wertansätzen im Unternehmens- und Steuerrecht**, soweit sich diese in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder auflösen. Die Ermittlung dieser **temporären Differenzen** erfolgt durch Gegenüberstellung der Bilanzansätze in Unternehmens- und Steuerbilanz und resultiert sowohl aus Bewertungs- als auch Ansatzunterschieden.

Aktive und passive latente Steuern sind, wie bereits bisher, zu saldieren. Ein passiver Überhang ist in der Bilanz unter den **Rückstellungen** zu erfassen. Der aktive Überhang ist, wie bereits oben erläutert, je nach Größenklasse der Gesellschaft verpflichtend oder wahlweise zu aktivieren. In Anlehnung an IAS 12 ist eine **Saldierung** nur dann möglich, wenn die latenten Steuern in Verbindung mit Ertragsteuern stehen und von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden. Unterschiedliche Fristigkeiten stehen einer Saldierung nicht entgegen.

Die aktiven latenten Steuern werden nach dem RÄG 2014 in der Bilanz nicht mehr unter den Rechnungsabgrenzungen subsumiert, sondern als **gesonderter Gliederungspunkt** unterhalb der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die latenten Steuern – gesondert – unter dem Posten „**Steuern aus Einkommen und Ertrag**“ darzustellen.

### Latente Steuern für steuerliche Verlustvorträge

Mit dem RÄG 2014 besteht erstmals die Möglichkeit, auch im Einzelabschluss **aktive latente Steuern für steuerliche Verlustvorträge** anzusetzen, wenn dabei die **Einhaltung des Vorsichtsprinzips** gewährleistet wird. Somit kann dieses Wahlrecht nur ausgeübt werden, wenn ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind oder „überzeugende substantielle

## Klienteninformation

Hinweise“ vorliegen, dass ein **ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft** zur Verfügung stehen wird, wogegen die Verlustvorträge verrechnet werden können. In den erläuternden Bemerkungen zum RÄG 2014 wird hinsichtlich der **Beurteilung der Wahrscheinlichkeit**, ob künftig ein hinreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, auf die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze in IAS 12.36 verwiesen. In der Praxis wird insbesondere eine entsprechende **Steuerplanungsrechnung** erforderlich sein, aus der hervorgeht, ob und inwieweit eine **Verlustverwertung** in den nächsten Jahren erfolgen kann. Eine Konkretisierung des Betrachtungszeitraums ist im Gesetz nicht enthalten. Abzustellen ist hier jedenfalls auf die jeweiligen Gegebenheiten des Unternehmens. Kritisch zu sehen sind nach Expertenmeinungen jedenfalls die damit einhergehenden **Anhangangaben**, wie zB Ursachen der Entstehung der Verlustvorträge, Erfolgspläne etc.

Ausnahmen vom Ansatz von Steuerlatenzen:

Auch hinsichtlich der anerkannten Ausnahmen vom Ansatz latenter Steuern wird in den erläuternden Bemerkungen zum RÄG 2014 auf die Grundsätze des IAS 12 verwiesen.

Latente Steuern, die aus dem **erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts** resultieren, sind gemäß § 198 Abs 10 Z 1 UGB nicht zu erfassen. Die Definition des Firmenwerts richtet sich nach § 203 Abs 5 UGB. Gemeint sind also Firmenwerte aus einem entgeltlichen Erwerb bzw aus der Sacheinlage eines Betriebes bzw Teilbetriebes unter Ansatz des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs 1 UGB. Die Ausnahme bezieht sich explizit auf den erstmaligen Ansatz, dh kommt es beim Firmenwert nach dem erstmaligen Ansatz zu **temporären Differenzen**, insb. aufgrund unterschiedlicher **Nutzungsdauern** (zB 10 Jahre in der UGB-Bilanz versus zwingend 15 Jahre in der Steuerbilanz), so entstehen in weiterer Folge sehr wohl aktive latente Steuern.

Ebenso keine latente Steuer löst der erstmalige Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der keine Umgründung iS § 202 Abs 2 UGB oder Betriebsübernahme iS § 203 Abs 5 UGB darstellt, aus, wenn zum Zeitpunkt des Geschäftsfalls **weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst** wird. Temporäre Differenzen, deren Ursache in Umgründungen liegen oder aus der Übernahme eines (Teil-)Betriebes resultieren, fallen hingegen nicht unter die Bestimmung des § 198 Abs 10 Z 2 UGB.

Das **Ansatzverbot latenter Steuern für sog „outside-basis-differences“** (Unterschied zwischen dem steuerlichen Beteiligungsansatz und dem unternehmensrechtlichen Buchwert des Tochterunternehmens) ist primär bei der **Konsolidierung** im Konzernabschluss von Bedeutung und findet sich in § 258 UGB. Möglich sind aber auch Anwendungsfälle im Einzelabschluss, etwa wenn es anlässlich einer **Verschmelzung** zweier Tochterunternehmen zu einer Aufwertung der Beteiligung auf den beizulegenden Wert einer dieser Gesellschaften an einer dritten Gesellschaft kommt, in der Steuerbilanz hingegen der Buchwert dieser dritten Gesellschaft fortgeführt wird.

### Ausschüttungssperre

Der Ansatz aktiver latenter Steuern führt zwar zu einer Verbesserung der Eigenkapitalquote, jedoch ist zu beachten, dass auch weiterhin eine Ausschüttungssperre **für aktive latente Steuern** besteht. Genauer gesagt unterliegt mit Hinweis auf das **Vorsichtsprinzip** nur der nach **Saldierung** aktiver und passiver Steuern verbliebene Betrag der Ausschüttungssperre.

### Anhangangaben

Gemäß § 238 Abs 1 Z 3 UGB ist im Anhang anzugeben, auf welchen **Differenzen** oder steuerlichen **Verlustvorträgen** die latenten Steuern beruhen und mit welchem **Steuersatz** die Bewertung erfolgt ist. Ebenfalls angeführt werden müssen die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten **Veränderungen** (Auflösung, Dotierung) der latenten Steuern.

Bei der Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung von latenten Steuern sind **auch kleine Kapitalgesellschaften** verpflichtet, die oben dargestellten Angaben im Anhang zu machen.

### Übergangsregelungen

In § 906 Abs 33 und 34 UGB sind die Übergangsbestimmungen zu den latenten Steuern geregelt. **Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung** der neuen Bestimmungen sind **über längstens fünf Jahre zu verteilen**. Eine Verteilung auf einen kürzeren Zeitraum erscheint zulässig. Die sich aus der erstmaligen Anwendung der Bestimmung ergebenden Steuerlatenzen können gleichmäßig verteilt über fünf Jahre oder kürzer aktiviert (Steuerertrag) oder passiviert (Steueraufwand) werden. Alternativ kann der Gesamtbetrag im Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung des RÄG 2014 zur Gänze in eine Rückstellung bzw einen Aktivposten

## Klienteninformation

eingestellt und zusätzlich durch Einstellung eines aktiven (künftiger Aufwand) bzw passiven **Rechnungsabgrenzungspostens** (künftiger Ertrag) und dessen lineare Auflösung auf fünf Jahre verteilt werden.

### Rückstellungen nach dem RÄG 2014

#### Aufwandsrückstellungen

Entgegen dem Begutachtungsentwurf gibt es in der Endfassung des RÄG 2014 nun doch **keine Änderung** hinsichtlich des Ansatzwahlrechts für sog. „Aufwandsrückstellungen“. Diese Rückstellungen ohne konkrete Verpflichtung gegenüber Dritten (zB unterlassene **Instandhaltungen, Rekultivierungen**) dürfen (bzw müssen nach GoB-Grundsätzen) in der UGB-Bilanz auch weiterhin gebildet werden (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB). Eine Harmonisierung mit dem Ertragsteuerrecht ist insoweit nicht gelungen, zumal die steuerliche Anerkennung derartiger bilanzieller Vorsorgen nach wie vor versagt wird (§ 9 EStG). Für eine steuerliche Geltendmachung kommt daher auch weiterhin der genauen Unterscheidung von bloßen Aufwands- bzw Pauschalrückstellungen gegenüber Verbindlichkeitenrückstellungen mit Drittverpflichtung erhebliche Bedeutung zu (vgl zB zuletzt VwGH vom 30.4.2015, 2011/15/0198, zur steuerlichen Anerkennung der **Ansammlungsrückstellung** einer Schilftgesellschaft für Abbau- und Rekultivierungsmaßnahmen auf Basis eines Dienstbarkeitsvertrages mit unbestimmter Laufzeit bzw öffentlich-rechtlicher Verpflichtung).

#### Erfüllungsbetrag für Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Derzeit gilt für Verbindlichkeiten und grundsätzlich auch Rückstellungen der „**Rückzahlungsbetrag**“ als Bewertungsmaßstab und ist bei der Bewertung zudem besonders auf den Grundsatz der **Vorsicht** Bedacht zu nehmen (§ 211 Abs 1 UGB idGF).

Künftig sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit dem sog. „**Erfüllungsbetrag**“ anzusetzen, also jenem Betrag, den der Unternehmer voraussichtlich aufbringen muss. Damit sind auch Sachleistungs- und Sachwertverpflichtungen eindeutig umfasst. Der Erfüllungsbetrag ist für Rückstellungen „bestmöglich zu schätzen“, der ausdrückliche Hinweis auf das Vorsichtsprinzip ist entfallen. Im Detail stellen sich daher insbesondere folgende Fragen:

#### Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerung

Da der Erfüllungsbetrag den künftig aufzubringenden Betrag darstellt, wurde nunmehr klargestellt, dass **auch künftige Preis- und Kostensteigerungen** zu

erfassen sind. Eine bloße Schätzung derselben ist aber nicht möglich, vielmehr müssen auf den jeweiligen Einzelfall bezogene **objektive Hinweise** gegeben sein. Dh Preis- und Kostensteigerungen, die bereits bekannt sind oder sich konkret abzeichnen, sind jedenfalls zu berücksichtigen. Für **Geldleistungen** kann zB das Inflationsziel der europäischen Zentralbank herangezogen werden, für **Sachleistungen** ist auf gängige Indices (zB Baukostenindex) zurückzugreifen, allerdings sind hier auch Effizienzsteigerungen durch zu erwartenden **technologische Entwicklungen** zu berücksichtigen. Hinsichtlich der genauen methodischen und rechnerischen Umsetzung dieser Vorgaben in der Praxis wird es wohl noch erhebliche Diskussionen in der Fachwelt geben, worüber wir Sie natürlich auf dem Laufenden halten werden.

#### Erfüllungsbetrag bei Fremdwährungsverbindlichkeiten

Fremdwährungsverbindlichkeiten werden bisher mit dem Rückzahlungsbetrag bewertet, welcher sich aus dem Kurs im Zeitpunkt der Kreditaufnahme ergibt. Im Hinblick auf den Erfüllungsbetrag stellt sich nun die Frage, wie sich künftig **Kursschwankungen** auf die Bewertung der Fremdwährungsverbindlichkeiten auswirken:

- Treten durch Wechselkursänderungen am Bilanzstichtag **Kursverluste** auf, führen diese zu einem höheren beizulegenden Wert, die Verbindlichkeit ist also mit dem **höheren Rückzahlungsbetrag** zu passivieren. Dies gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für das Steuerrecht.
- Kommt es durch Bewertung der Verbindlichkeit zum aktuellen Wechselkurs am Bilanzstichtag hingegen zu einem **Kursgewinn**, ist wie folgt vorzugehen: Die im RÄG 2014 nunmehr normierte generelle Zuschreibungspflicht auf der Aktivseite schlägt auch auf der Passivseite durch, dh in Vorjahren vorgenommene Erhöhungen der Verbindlichkeit sind wiederum zurückzunehmen. Aber auch auf der Passivseite darf der „**Anschaffungswert**“ **nicht unterschritten** werden.

Nachfolgendes **Beispiel** zur besseren Erläuterung

- **Aufnahme eines Fremdwährungsdarlehens** im Jahr 01 in Höhe von 50 TEUR, umgerechnet mit dem Kurs zum Aufnahmezeitpunkt. Am Bilanzstichtag des Jahres 01 ergeben sich keine Kurschwankungen, Ausweis der Verbindlichkeit in der Bilanz 01 mit 50 TEUR.
- Am Bilanzstichtag 02 ist der Fremdwährungskurs im Verhältnis zum Euro gestiegen, sodass sich nunmehr eine Verbindlichkeit von 60 TEUR ergibt. Der Kursverlust bzw. die Erhöhung der Verbindlichkeit ist im Jahresabschluss 02 zu er-

## Klienteninformation

fassen, somit ein Ansatz der Schuldpost von 60 TEUR vorzunehmen.

- Im Jahr 03 fällt der Kurs wieder, es ergibt sich eine Verbindlichkeit von umgerechnet nur mehr 45 TEUR. Da eine Abwertung unter die Anschaffungskosten von 50 TEUR nicht möglich ist, ist die Verbindlichkeit in der Bilanz 03 auf 50 TEUR abzustocken.

### Abzinsung von langfristigen Rückstellungen

Gemäß § 211 Abs 2 UGB idF RÄG 2014 sind Rückstellungen mit einer **Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** künftig mit einem „**marktüblichen Zinssatz**“ abzuzinsen. Als Zinssatz kann man sich laut den erläuternden Bemerkungen entweder an den von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten Zinssätzen orientieren oder aber auch den steuerlichen Pauschaldurchschnittszinssatz gem. § 9 Abs 5 EStG iHv **3,5 %** heranziehen. Im Hinblick auf den gesetzlich normierten „marktüblichen“ Zinssatz erscheint jedoch aufgrund des derzeit niedrigen **Marktzinsniveaus** eine Abzinsung mit 3,5 % pa problematisch. Somit ist also künftig sowohl im Unternehmensrecht als auch im Steuerrecht eine Abzinsung von langfristigen Rückstellungen geboten, wobei die Anwendung unterschiedlicher Zinssätze aber auch weiterhin **Bilanzabweichungen** zeitigen kann.

Auf die korrekte Berechnung von **Sozialkapitalrückstellungen** (für Abfertigungen, Pensionen, Dienstnehmerjubiläen) mit dem hiefür angeordneten „**durchschnittlichen Marktzinssatz**“ werden wir im Detail eingehen, sobald die diesbezügliche **AFRAC-Stellungnahme** in der Endfassung vorliegt.

### Exkurs: Abzinsung von langfristigen unverzinslichen Verbindlichkeiten?

Vollständigkeitshalber sei an dieser Stelle auch darauf hingewiesen, dass nach **Ansicht der Finanzverwaltung** die steuerliche Abzinsung langfristiger Rückstellungen ab der Veranlagung 2015 analog auch für langfristige Verbindlichkeiten anzuwenden sei (Rz 2446 EStR idF Wartungserlassentwurf 2015, dessen Endfassung bereits seit mehreren Monaten ausständig ist). Im Hinblick darauf, dass Verbindlichkeiten generell mit ihrem **Rückzahlungs- bzw Erfüllungsbetrag** zu passivieren sind, gibt es für eine Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten uE weder unternehmens- noch steuerrechtlich eine diesbezügliche Rechtsgrundlage (§ 211 UGB; § 6 Z 3 EStG).

### Übergangsregelungen

Insoweit aufgrund der **geänderten Bewertung** nach dem RÄG 2014 eine Erhöhung bzw Verminderung von Rückstellungen resultiert, sind solche **Unterschiedsbeträge über längstens fünf Jahre** zu verteilen, wofür zwei Methoden vorgesehen sind (Übergangsregelungen gemäß § 906 Abs 33 und 34 UGB):

1. Berücksichtigung des Unterschiedsbetrages bei der Berechnung der Rückstellung nur zu einem **Fünftel pro Jahr**, sodass erst nach fünf Jahren der Stand der tatsächlich gebotenen Rückstellung erreicht wird.
2. Dotierung der **Rückstellung in voller Höhe** und Einstellung des Differenzbetrages als **aktiven Rechnungsabgrenzungsposten**, welcher im Fünfjahreszeitraum entsprechend aufzulösen ist. Für Rückstellungsaufösungen ist analog eine Erfassung unter den **passiven Rechnungsabgrenzungsposten** möglich.

**HINWEIS:** Eine solche Verteilung ist nur insoweit möglich, als sich Differenzbeträge aus der geänderten Bewertung aufgrund des RÄG 2014 ergeben (zB erstmalige Abzinsung einer bereits bestehenden langfristigen Rückstellung), nicht hingegen für die gesamte Dotation/Auflösung einer Rückstellung ab dem Geschäftsjahr 2016. Auch ist keine Verteilung bei erstmaliger Bildung einer Rückstellung ab 2016 möglich.

Sofern zukünftige Mussvorschriften bereits bisher als **Wahlrechte** zulässig sind, wäre insoweit auch ein entsprechendes „Vorziehen“ möglich, wobei diesfalls aber die Verteilung eines Unterschiedsbetrages über fünf Jahre nicht möglich ist.

### Steuerliche Rahmenbedingungen

Ein wesentliches Ziel des RÄG 2014 ist die Harmonisierung mit dem Steuerrecht (sog. „**Einheitsbilanz**“), was im Bereich der Rückstellungen jedoch nur sehr beschränkt gelungen ist. In folgenden Bereichen kommt es nämlich aufgrund der zwingenden steuerlichen Vorschriften gemäß § 9 EStG auch weiterhin zu **Abweichungen** zwischen UGB- und Steuerbilanz:

- Steuerlich ist weiterhin die Bildung von **Aufwandsrückstellungen** untersagt.
- **Pauschalrückstellungen** werden steuerlich ebenfalls nicht anerkannt.
- Bei der **Abzinsung** langfristiger Rückstellungen ist steuerlich zwingend ein Zinssatz von 3,5 % pa anzuwenden.
- Für **Sozialkapitalrückstellungen** sehen die steuerlichen Regelungen in § 14 EStG weiterhin gesonderte Bewertungsvorschriften vor.

### Kontakt für weitere Informationen



**Mag. Wolfgang Quirchmayr**  
 CPA, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
 Tel.: +43 (1) 712 41 14 17  
 E-Mail: wolfgang.quirchmayr@roedl.com

#### Abläufe optimieren

*„Wir setzen in der täglichen Arbeit auf bewährte Abläufe, die wir stets an neue Gegebenheiten anpassen. So schaffen wir das optimale Umfeld für unsere Mandanten.“*

Rödl & Partner

*„Routine gibt einem das Gefühl von Sicherheit. Man darf darüber aber nicht aus den Augen verlieren, dass bestimmte Situationen Änderungen der Abläufe verlangen.“*

Castellers de Barcelona



Jeder Einzelne zählt – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

#### Impressum Klienteninformation, Ausgabe Oktober 2015

**Herausgeber:** **Rödl & Partner GmbH**  
 Zaunergasse 4/4. Stock, 1030 Wien  
 Tel.: + 43 (1) 712 41 14 17 | [www.roedl.com](http://www.roedl.com)

#### Verantwortlich für den Inhalt:

Mag. Wolfgang Quirchmayr –  
 Wolfgang.quirchmayr@roedl.com  
 Zaunergasse 4/4. Stock, 1030 Wien  
 Tel.: + 43 (01) 712 41 14 17 | [www.roedl.com](http://www.roedl.com)

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.