

Abläufe optimieren

Klienteninformation

Steuerrechtliche Informationen für Klienten

Ausgabe: Juni 2016 · www.roedl.com

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

Arbeitsrecht-Änderungsgesetz 2015

Ertragsteuerliche Neuerungen bei Grundstücken

- > Laufende Abschreibung
- > Ermittlung des Grundanteils
- > Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen
- > Inflationsabschlag

Zweifelsfragen zu den neuen Bestimmungen des Grunderwerbsteuerechts

Verrechnungspreisdokumentationsgesetz

Ferienjobs: Was dürfen Kinder steuerfrei verdienen?

Höchstgerichtliche Entscheidungen

Der neue Anlagenspiegel nach dem RÄG 2014

- > Kumulierte Abschreibungen (§ 226 Abs 1 Z 3 UGB)
- > Bewegungen in den Abschreibungen (§ 226 Abs 1 Z 5 UGB)
- > Aktivierung von Fremdkapitalzinsen (§ 226 Abs 1 Z 6 UGB)
- > Geringwertige Vermögensgegenstände (§ 226 Abs 3 UGB)
- > Zusammenfassung und Ausblick

UGB-Bilanzierung – Die neuen Umsatzerlöse nach dem RÄG 2014

- > Erweiterte Definition der Umsatzerlöse
- > Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Erträgen
- > Auswirkung auf andere Positionen des Jahresabschlusses
- > Abzugsfähige Steuern
- > International Financial Reporting Standards (IFRS)
- > Anpassung der Vorjahreszahlen
- > Auswirkung auf Größenklassen
- > Zusammenfassung und Ausblick

Steuersplitter

- > Unveränderte strenge Anforderungen an ein „Fahrtenbuch“!
- > Aktuelle Entscheidung des Finanzgerichts (BFG 25.11.2015, RV/7101452/2010)
- > Anforderungen an ein Fahrtenbuch für steuerliche Zwecke
- > Rechtsfolgen eines mangelhaften Fahrtenbuches
- > Conclusio und Praxistipps
- > Due Diligence Kosten als Anschaffungsnebenkosten einer Beteiligung?
- > Rückstellung für Steuernachzahlungen (ein schließlich Umsatzsteuernachzahlungen)
- > BFG zu Werbungskosten einer AHS-Lehrerin
- > Übernommene Nachlassverbindlichkeiten sind keine außergewöhnliche Belastung
- > Höhe Umsatzsteuer bei Fotobüchern ab 1.4.2016
- > Handwerkerbonus ab 1. Juni 2016

Elektronische Steuerzahlung an das Finanzamt verpflichtend ab 1. April 2016 (nochmals)

Termine

- > Termin 30.6.2016
- > Termin 30.9.2016

> Arbeitsrecht-Änderungsgesetz 2015

Das Arbeitsrechts-Änderungsgesetz 2015, kundgemacht am 28.12.2015, sieht weitgehende Änderungen im Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, im Angestelltengesetz, im Gutsangestelltengesetz, im Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, im Betriebspensionsgesetz, im Arbeitszeitgesetz, im Arbeitsruhegesetz und im Kinder- und Jugendlichen-Beschäftigungsgesetz 1987 vor. Insbesondere gibt es Neuerungen bei All-in-Vereinbarungen, bei den Konkurrenzklauseln, beim Ausbildungskostenrückerersatz, bei den Dienstzetteln und bei der Ausschreibung von Arbeitsplätzen. Im Folgenden wird auf die wichtigsten Neuerungen Bezug genommen.

Dienstzettel: Im Sinne einer verbesserten Transparenz bei Entgeltvereinbarungen wird in § 2 Abs 2 Z 9 AVRAG gesetzlich klargestellt, dass im Dienstzettel künftig die betragsmäßige Höhe des laufenden Grundgehalts oder –lohns anzugeben ist. Des Weiteren sind die Entgeltbestandteile und die Fälligkeit auszuweisen. Ein Verweis auf gesetzliche oder kollektive Lohnvorschriften ist nur hinsichtlich der sonstigen Entgelte, nicht aber in Bezug auf das Grundgehalt oder den Grundlohn zulässig. Eine Änderung des Grundgehalts ist dem Arbeitnehmer schriftlich mitzuteilen, außer die Änderung erfolgt auf Grund von gesetzlichen oder kollektiven Lohnvorschriften. Diese Regelung findet auf Dienstzettel Anwendung, die nach dem **29.12.2015** ausgestellt werden.

Konkurrenzklauseln: Konkurrenzklauseln sind ab dem **29.12.2015** nur noch gültig, wenn der Monatsbezug des Arbeitnehmers über dem Zwanzigfachen der täglichen Höchstbetragsgrundlage liegt (ab 2016 EUR 3.240,00). Zusätzlich sind Konventionalstrafen in Bezug auf Konkurrenzklauseln mit sechs Nettomonatsentgelten (ohne Sonderzahlungen) begrenzt und unterliegen zwingend dem richterlichen Mäßigungsrecht. Eine Konkurrenzklausel muss explizit vereinbart werden und gilt längstens für die Dauer von einem Jahr nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Ausbildungskostenrückerersatz: Die Rückforderungsfrist beim Ausbildungskostenrückerersatz wird mit **29.12.2015** auf vier Jahre verkürzt, wobei die bestehende Möglichkeit der Vereinbarung einer bis zu achtjährigen Bindungsdauer unverändert bleibt. Des Weiteren ist der Ausbildungsrückerersatz künftig zwingend monatlich zu aliquotieren und vertraglich, für jede Ausbildung, mit dem Arbeitnehmer separat zu vereinbaren. Eine davon abweichende Ausgestaltung

der zeitlichen Aliquotierung des Rückerstattungsbeitrags hat zur Folge, dass der Betrag vom Arbeitgeber nicht mehr zurückgefordert werden kann.

All-in-Vereinbarungen: Bei All-in-Vereinbarungen werden Pauschalentlohnungen vereinbart, mit denen sämtliche Arbeitsleistungen abgegolten werden. Das Besondere bei diesen Vereinbarungen ist, dass nur ein Entgelt für die gesamte Arbeitszeit vereinbart wird und daher nicht zwischen Grundlohn und Mehrleistungsentgelt unterschieden wird. Künftig muss die ziffernmäßige Ausweisung des Grundlohns bei All-in-Verträgen angegeben werden, widrigenfalls wird die Geltung des dem persönlichen Tätigkeitsniveau angemessenen Ist-Grundlohns, dh einschließlich der branchen- und ortsüblichen KV-Überstunden, angenommen. Dieses Ist-Grundgehalt ist dann – mit einigen Ausnahmen – auch der Berechnung der abzugeltenden Entgeltbestandteile zugrunde zu legen. Diese Bestimmung ist mit **1.1.2016** in Kraft getreten und auf jene Vereinbarungen anzuwenden, die nach dem Inkrafttreten abgeschlossen werden.

Informationsrecht für Teilzeitbeschäftigte: Plant der Arbeitgeber eine Stelle mit höherem Arbeitszeitausmaß auszuschreiben, so hat er diese Stelle seit dem **1.1.2016** dem Teilzeitbeschäftigten anzubieten. Der Begriff Ausschreibung ist im Sinne des § 9 Gleichbehandlungsgesetz zu verstehen, der Ausdruck umfasst sowohl eine zeitliche als auch eine anlassbezogene Komponente. Die Informationspflicht gemäß § 19d Abs 2a AZG kann durch allgemeine Bekanntgabe am Arbeitsplatz an einer geeigneten, für die Teilzeitbeschäftigten leicht zugänglichen Stelle bekanntgegeben werden. Ein Verstoß gegen diese Vorschrift wird verwaltungsstrafrechtlich gemäß § 28 Abs 1 AZG sanktioniert.

Elternteilzeit/-karenz: Zum Jahresende wurde auch das Vereinbarkeitsgesetz 2015 im Nationalrat beschlossen. So muss ab **1.1.2016** unter anderem für die Elternteilzeit die wöchentliche Normalarbeitszeit um mindestens 20 Prozent reduziert werden und darf 12 Stunden nicht überschreiten. Weiteres besteht kein Entgeltfortzahlungsanspruch bei vorzeitigem Mutterschutz während der Elternkarenz oder ein Anspruch auf Entgeltfortzahlung nach der Geburt, wenn der Elternteil Anspruch auf Wochengelt oder Krankengeld besteht oder die Angestellte vor dem Beschäftigungsverbot in Elternkarenz war. Für freie Dienstnehmer gibt es ein Beschäftigungsverbot sowie einen Motivkündigungsschutz. Pflegeeltern haben Anspruch auf Elternkarenz auch wenn keine Adoptionsabsicht besteht. Auch bei Fehlgeburten gibt es einen Kündigungs- und Entlassungsschutz von 4

Klienteninformation

Wochen. Ab 2016 können auch Frauen, deren eingetragene Partnerin oder Lebensgefährtin durch medizinisch unterstützte Fortpflanzung ein Kind bekommen hat, die Karenz in Anspruch nehmen.

> Ertragsteuerliche Neuerungen bei Grundstücken

Die Steuerreform 2015/2016 brachte bei der Abschreibung von Immobilien eine Reihe von Änderungen. In der sogenannten Grundanteilverordnung 2016 und einer BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/16 wurden nunmehr Details zur Vorgangsweise bei den Änderungen veröffentlicht.

Laufende Abschreibung

Für betrieblich genutzte Betriebsgebäude gilt für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre ohne Nachweis der Nutzungsdauer ein einheitlicher Abschreibungssatz von bis zu 2,5% (statt bisher 2%, 2,5% oder 3%). Bei Gebäuden, die für Wohnzwecke überlassen werden, kommt sowohl im betrieblichen Bereich als auch bei der reinen Vermietung ein Abschreibungssatz von 1,5% zur Anwendung. Bei einem gemischt genutzten Gebäude im betrieblichen Bereich sind die Gebäudeteile im Verhältnis der Nutzfläche für die AfA-Bemessung aufzuteilen, außer die zu Wohnzwecken überlassenen Teile betragen weniger als 10% der Nutzfläche. Eine Überlassung zu Wohnzwecken liegt jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum von mindestens drei Monaten vor. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ist weiterhin möglich. Bei Zinshäusern, die vor 1915 erbaut wurden, kann weiterhin ein AfA-Satz von 2% angewendet werden. Für Gebäude in Leichtbauweise können ebenfalls höhere AfA-Sätze herangezogen werden.

Der neu anzuwendende Abschreibungssatz ist von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage zu berechnen. Vereinfacht kann er auch wie folgt ermittelt werden: Kürzung des bisherigen AfA-Betrages um 1/6 (bei bisheriger 3%iger Abschreibung) oder Erhöhung um 1/4 (bei bisheriger 2%iger Abschreibung).

Ermittlung des Grundanteils

Ab 1.1.2016 ist im außerbetrieblichen Bereich der Grundanteil grundsätzlich mit 40 % der Anschaffungskosten (bisher üblicherweise 20 %) anzusetzen. Damit erfolgte eine massive Kürzung der potentiellen

Abschreibungsbasis. Zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher und baulicher Verhältnisse wurden jedoch im Verordnungsweg abweichende Regelungen getroffen. Gemäß der GrundanteilV ist ohne Nachweis (zB durch Gutachten, Gegenstand abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen) der Grundanteil nunmehr im Detail wie folgt zu ermitteln:

- > 20% Grundanteil / 80% Gebäudeanteil:
bei Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 € beträgt
- > 30% Grundanteil / 70% Gebäudeanteil:
bei Gebäuden mit mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten in
 - > Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 € beträgt ODER
 - > Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern
- > 40% Grundanteil / 60% Gebäudeanteil:
bei Gebäuden mit bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten in
 - > Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 € beträgt ODER
 - > Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern

Grundanteil	Einwohner/Gemeinde		EUR/m ² für baureifes Land		Wohn-/Geschäftseinheiten
20%	weniger als 100.000	U N D	weniger als 400		
30%	zumindest 100.000	O D E R	zumindest 400	U N D	mehr als 10
40%	zumindest 100.000	O D E R	zumindest 400	U N D	bis zu 10

Beispiel: Bei einem Zinshaus in Wien mit 20 Wohnungen muss man 30% Grundanteil ausscheiden.

Derzeit haben folgende Gemeinden mindestens 100.000 Einwohner: Wien, Graz, Linz, Salzburg, Innsbruck.

Unter baureifem Land werden als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke verstanden. Die durchschnittlichen Quadratmeterpreise sind anhand eines Immobilienpreisspiegels glaubhaft zu machen. Eine Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

Für zum 1.1.2016 bereits vermietete Grundstücke ist auf die Verhältnisse zum 1.1.2016 abzustellen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse jedoch erheblich (dh um zumindest 50 %) von den ermittelten pauschalen Werten ab, so ist der Grundanteil nicht nach der GrundanteilV zu ermitteln.

Nach wie vor ist es aber möglich, den Grundwert durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen oder den Grundwert durch eine Berechnung nach der Grundstückswertverordnung glaubhaft zu machen.

Die neuen pauschalen Aufteilungsverhältnisse sind erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses (zB Gutachten, ausdrücklicher Gegenstand abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen) von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1.1.2016 entsprechend der GrundanteilV anzupassen. Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist entsprechend anzupassen.

Beispiel: Im Jahr 2006 wurde ein bebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 1.000.000 € erworben. 80% wurden dem Gebäude (800.000 €) und 20% dem Grund und Boden (200.000 €) zugeordnet. Für das Gebäude wurde bis 2016 eine AfA von 12.000 € geltend gemacht (1,5% von 800.000 €). Der Restbuchwert des Gebäudes beträgt daher zum 31.12.2015 680.000 € (= 800.000 € abzüglich 12.000 € für 10 Jahre).

Ab 2016 ändert sich ohne Nachweis eines abweichenden Verhältnisses das Aufteilungsverhältnis von Gebäude zu Grund und Boden von 80:20 zu 60:40. Die Bemessungsgrundlage für die AfA sind daher 600.000 €. Die AfA beträgt daher 9.000 € p.a.

Vom Restbuchwert des Gebäudes (fortgeschriebene Anschaffungskosten) zum 31.12.2015 in Höhe von 680.000 € sind zum 1.1.2016 25% den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten in Höhe von 370.000 € (200.000 € plus 25% von 680.000 €, ds 170.000 €). Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen daher 510.000 € (680.000 € minus 170.000 €) und reduzie-

ren sich um die jährliche AfA von 9.000 €. Sind in Fällen, in denen in der Vergangenheit der Gebäudeanteil pauschal angesetzt wurde (mit beispielsweise 80% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes), nachträgliche Herstellungsaufwendungen angefallen, sind diese Aufwendungen bei der „Überführung“ des Aufteilungsverhältnisses mangels Grundanteils auszuscheiden.

Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen

Die Verteilungszeiträume von Instandsetzungsaufwendungen bzw wahlweise von Instandhaltungsaufwendungen werden ab 2016 von 10 auf 15 Jahre verlängert. Die Verlängerung gilt auch für bereits laufende Zehntelabsetzungen für Instandsetzungsaufwendungen. Freiwillig in der Vergangenheit begonnene Zehntelabsetzungen (zB zur Vermeidung eines ansonsten nicht ausgleichbaren Verlustes) laufen aber unverändert weiter.

Inflationsabschlag

Bei Veräußerung von Grund und Boden darf ab 1.1.2016 (bzw in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2015 enden) kein Inflationsabschlag mehr berücksichtigt werden.

> Zweifelsfragen zu den neuen Bestimmungen des Grunderwerbsteuerrechts

Das BMF hat am 13.5.2016 einen Erlass zu Zweifelsfragen bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit den neuen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes veröffentlicht. Der Erlass umfasst 40 Seiten und befasst sich anhand von Beispielen mit der Lösung von mannigfaltigen Zweifelsfragen. Auf diese kann an dieser Stelle nur exemplarisch hingewiesen werden:

- > Wie ist die Besteuerung einer Grundstücksschenkung im Fall der Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums durch ein Fruchtgenussrecht vorzunehmen? Welche Folgen hat der spätere Wegfall des Fruchtgenussrechts durch den Tod des Berechtigten?
- > Wie ist die Anwachsung grunderwerbsteuerlich zu behandeln?
- > Wie sind kumulierte Anteilsübertragungen bei Personengesellschaften im Hinblick auf den neuen 95 %-Tatbestand zu sehen?

- > Welche grunderwerbsteuerliche Folgen sind mit Treuhandschaften und auch dem Wechsel des Treuhänders verbunden?
- > Zweifelsfragen im Zusammenhang mit Liegenschaften und Unternehmensgruppen
- > Fragen zur Befreiung von Betriebsübertragungen
- > Zweifelsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen
- > Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Grundstückswertverordnung (zB Fragen zum Sanierungstatbestand)

Von den durchwegs sehr interessanten Fragen und deren Beantwortung durch das BMF greifen wir zwei unseres Erachtens besonders praxisrelevante Fälle heraus:

- > Der Geschenkgeber eines Grundstücks behält sich das Fruchtgenussrecht sowie die wirtschaftliche Verfügungsmacht (durch eine Vereinbarung, dass der Geschenknehmer das Grundstück nur auf seine Anordnung verkaufen darf und er den Verkaufserlös erhält) zurück. Ertragsteuerlich ist durch eine derartige Vereinbarung sichergestellt, dass der Geschenkgeber weiterhin die laufenden Einkünfte versteuert und auch die Abschreibung geltend machen kann. Durch diese Übertragung wird der Grunderwerbsteueratbestand erfüllt und es fällt Grunderwerbsteuer an. Die Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums stellt keinen Erwerbsvorgang iSd GrEStG dar. Stirbt in der Folge der Fruchtgenussberechtigte oder verzichtet dieser auf das Fruchtgenussrecht, stellt dies einen weiteren grunderwerbsteuerlichen Vorgang dar. Eine (ergänzende) GrESt wird aber nur dann erhoben, wenn die Bemessungsgrundlage für den späteren Erwerbsvorgang den Betrag übersteigt, der beim vorangegangenen Erwerb Bemessungsgrundlage war (zB infolge einer zwischenzeitlichen Wertsteigerung des Grundstücks).
- > Kurz vor Jahreswechsel waren alle Notariatskanzleien mit der Auflösung bzw Übertragung von Treuhandschaften betreffend grundstücksbesitzender Kapital- und Personengesellschaften überlastet. Im Zuge der Übertragung von Treuhandschaften von einem Treuhänder zu einem anderen Treuhänder wurde vom BMF völlig unvermutet die Rechtsansicht vertreten, dass ein Treuhänderwechsel jedenfalls den Rückfall des Treuguts auf den Treugeber bewirken würde. Dieser Ansicht des BMF wurde von Zivilrechtlern massiv widersprochen. Nunmehr vertritt das BMF in der gegenständlichen Information die Ansicht, dass nur dann, wenn der Treuhänderver-

trag einen direkten Treuhänderwechsel „ausdrücklich vertraglich regelt“, eine (fiktive) Rückübertragung auf den Treugeber vermieden werden kann. Nur in diesem Fall wäre ein direkter Wechsel des Treuhänders (ohne Rückfall auf den Treugeber und die damit vielfach verbundene Anteilsvereinigung beim Treugeber) möglich. In diesem Zusammenhang bleibt leider unklar, was eine „ausdrückliche vertragliche Regelung“ sein soll. Bekanntlich sind Treuhandverträge formfrei und bedürfen keiner Schriftform und eine – auch nur konkludente – Abänderung jedes Treuhandvertrags ist jederzeit möglich. Somit bleibt abzuwarten, ob das BMF diese Aussage aus dem GrEStG-Erlass noch präzisieren wird. Aus Gründen der Vorsicht sollte aber vorsorglich ein schriftlicher Treuhandvertrag mit einem entsprechenden Passus für den Treuhänderwechsel abgeschlossen werden.

> Verrechnungspreisdokumentationsgesetz

Die OECD hat im Rahmen des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting "BEPS") einen Aktionsplan veröffentlicht, der bestimmte Steuerkonstruktionen in Zukunft verhindern soll. Dieser enthält ua Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation. Vor diesem Hintergrund soll in Österreich ein Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) erlassen werden. Betroffen sind Unternehmen und Konzerne ab EUR 50 Mio Jahresumsatz.

Auch die Änderung des EU-Amtshilfegesetzes und Einführung des automatischen Informationsaustausches soll für mehr Transparenz sorgen. All diese Gesetzesänderungen sind im EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 enthalten. Die Begutachtungsfrist für den Gesetzesentwurf endete am 31. Mai 2016.

Nachdem im österreichischen Steuerrecht bis dato keine materiellrechtlichen Regelungen zur Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen bestanden, sondern diese lediglich aus den verfahrensrechtlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) bzw. den Verrechnungspreisrichtlinien (VPR 2010) abgeleitet wurden, ist die nunmehrige Schaffung einer klaren gesetzlichen Grundlage grundsätzlich zu begrüßen. Auch die weitgehende Anlehnung des VPDG an die in BEPS-Action 13 vorgeschlagene Modellgesetzgebung ist im Sinne einer international einheitlichen Umsetzung der OECD/G-20-BEPS-Vorschläge positiv zu sehen. Der einheitliche Standard einer Verrechnungspreisdokumentation wird

Klienteninformation

sohin auf österreichischer Ebene durch das VPDG umgesetzt.

Begriffsbestimmungen (§ 2 VPDG):

Auch Betriebsstätten werden in die Dokumentationspflicht einbezogen, sofern für die Betriebsstätte ein Einzelabschluss aufzustellen ist. Sonach wird für Betriebsstätten eine „fiktive Ansässigkeit“ unterstellt.

Dokumentationspflicht (§ 3 VPDG):

- > Eine länderbezogene Berichterstattung (CbC-Reporting) ist für eine multinationale Unternehmensgruppe zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres laut konsolidiertem Abschluss 750 Mio EUR übersteigt.
- > Eine Stammdokumentation („Master File“) sowie eine landesspezifische Dokumentation („Country File“) sind nicht nur vorgesehen, wenn die Umsatzschwelle 50 Mio EUR überschreitet, sondern auch dann, wenn die Provisionserlöse von anderen Geschäftseinheiten im vorangegangenen Wirtschaftsjahr höher sind als 5 Mio EUR. Diese Regelung dient nach den Gesetzeserläuterungen der Bekämpfung von sog. „Downsizing-Strukturen“, bei denen Vertriebsseinheiten in ihrer Funktionalität derart eingeschränkt werden, dass sie nicht mehr als Eigenhändler, sondern lediglich als Agenten oder Kommissionäre handeln. Ungeachtet dessen ist auf Ersuchen des Finanzamtes eine Stammdokumentation vorzulegen, wenn nach den Bestimmungen anderer Staaten eine Stammdokumentation verlangt wird. Neben dem VPDG bereits bestehende Dokumentationspflichten (insb. aufgrund der BAO bzw der VPR 2010) bleiben unberührt.

Pflicht zur Übermittlung (§ 4 VPDG):

Zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung (CbC-Report) ist prinzipiell die oberste Muttergesellschaft verpflichtet, wenn diese in Österreich ansässig ist.

Stamm- und landesspezifische Dokumentation (§§ 6 und 7 VPDG):

Der Inhalt des Master Files und des Country Files wird unter Berücksichtigung des EU-Verhaltenskodex in der VPDG-DV geregelt.

Übermittlung der Dokumentation (§ 8 VPDG):

Die länderbezogene Berichterstattung ist spätestens 12 Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres – somit erstmals grundsätzlich per 31.12.2017 – an das zuständige Finanzamt der obersten Muttergesellschaft elektronisch via FinanzOnline zu übermitteln. Näheres zum Verfahren wird in einer Verordnung geregelt. Die Stammdokumentation und landesspezifische Dokumentation sind nur auf Ersuchen des zuständigen Finanzamtes zu übermitteln. Das zuständige Finanzamt kann ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung die Übermittlung der Stammdokumentation und landesspezifischen Dokumentation binnen 30 Tagen verlangen. Aus diesem Grund ist es ratsam, dass die Dokumentationen des jeweiligen Wirtschaftsjahres bis spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen vorliegen.

Dokumentationssprache (§ 10 VPDG):

Die gesamte Dokumentation ist grundsätzlich in einer im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache (in Österreich also grundsätzlich Deutsch) zu führen, wobei von einer fristgerechten Übermittlung auch dann ausgegangen wird, wenn die Dokumente in englischer Sprache übermittelt werden. Allerdings ist auf Verlangen eine beglaubigte Übersetzung beizubringen, wenn die Unterlagen nicht in einer zugelassenen Amtssprache (hier: Deutsch) übermittelt wurden.

Strafbestimmung (§ 11 VPDG):

Wird die länderbezogene Berichterstattung (Country by Country Report) vorsätzlich nicht übermittelt, bzw nicht innerhalb der vorgesehenen Frist übermittelt, oder werden meldepflichtige Punkte vorsätzlich nicht oder unrichtig übermittelt, droht eine Geldstrafe bis zu EUR 80.000. Bei grober Fahrlässigkeit droht eine Strafe bis zu EUR 25.000. Die leicht fahrlässige Übermittlung unrichtiger Daten ist nicht strafbar. Für Stamm- und länderspezifische Dokumentationen sind im Entwurf des VPDG keine Sanktionen vorgesehen und stellt bei Vorsatz eine Finanzordnungswidrigkeit iS § 51 FinStrG dar.

Zeitlicher Anwendungsbereich (§ 17 VPDG):

Die zu erstellende Dokumentation für alle 3 Teile bezieht sich bereits auf Wirtschaftsjahre beginnend ab dem **1.1.2016**.

Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz sieht eine dreistufige Dokumentation vor, die die betroffenen Unternehmer einhalten müssen:

Klienteninformation

- a. Stammdokumentation (Master File)
- b. landesspezifische Dokumentation (Local File)
- c. länderbezogene Berichterstattung (Country by Country Report)

Stammdokumentation (Master File)

Die Stammdokumentation soll den Steuerverwaltungen aller betroffenen Staaten einen "high level" Überblick über die weltweite Geschäftstätigkeit und – politik des multinationalen Konzerns geben. Die Stammdokumentation soll (in standardisierter Form) folgenden Inhalt haben:

- > Organisationsaufbau des multinationalen Konzerns,
- > Beschreibung der Geschäftstätigkeit,
- > Dokumentation der immaterielle Werte,
- > Dokumentation der unternehmensgruppeninternen Finanztätigkeiten, sowie
- > Dokumentation der Finanzanlage- und Steuerpositionen.

Wie detailliert diese Informationen zu liefern sind, hat der Steuerpflichtige nach dem Prinzipien einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung zu entscheiden. Hier ist die gesamte multinationale Gruppe als Ganzes darzustellen. Nur ausnahmsweise, wenn der konkrete Sachverhalt dies rechtfertigt, können Informationen nach Geschäftssparten aufgeteilt werden (zB wenn größere Geschäftssparten des Konzerns unabhängig sind).

Es gibt eine Befreiung zur Erstellung der Dokumentation, wenn die Umsatzerlöse des Konzerns im vergangenen Wirtschaftsjahr weniger als EUR 50 Mio. oder die Provisionserlöse weniger als EUR 5 Mio. betragen haben.

Landesspezifische Dokumentation (Local File)

In der landesspezifischen Dokumentation müssen Informationen zum österreichischen Unternehmen angegeben werden, insbesondere:

- > finanzielle Informationen in Bezug auf Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen in anderen Staaten,
- > eine Vergleichbarkeitsanalyse sowie
- > die Auswahl und Anwendung der geeignetsten Verrechnungspreismethode.

länderbezogene Berichterstattung (Country by Country Report)

Multinationale Unternehmensgruppen, die im vorangegangenen Wirtschaftsjahr einen konsolidierten

Jahresumsatz von zumindest EUR 750 Mio. aufgewiesen haben, haben zusätzlich zu den oben angeführten Verpflichtungen eine länderbezogene Berichterstattung (Country by Country Report) zu erstellen und elektronisch abzugeben. Der Bericht hat die globale Verteilung der Gewinne, die Gewinne vor Steuern, die gezahlten Ertragsteuern, materielle Wirtschaftsgüter, Mitarbeiter, etc. des Konzerns zu beinhalten. Zudem sind die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Konzerns in den einzelnen Staaten aufzulisten und alle Konzerneinheiten (unter Angabe des Gründungsstaates, wenn dieser vom Ansässigkeitsstaat abweicht) anzugeben.

Zur Übermittlung der länderbezogenen Berichterstattung ist die in Österreich ansässige oberste Muttergesellschaft verpflichtet.

Eine in Österreich ansässige Konzerngesellschaft kann mit Bescheid des österreichischen Finanzamts zur Übermittlung des Berichts verpflichtet werden, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- > die oberste Muttergesellschaft ist in einem Staat ansässig, der nicht zur Vorlage der länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet ist;
- > mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft besteht keine qualifizierte Vereinbarung zum Austausch der länderbezogenen Berichterstattung;
- > es liegt ein systematisches Versagen des Ansässigkeitsstaates der obersten
- > Muttergesellschaft vor (wenn der Staat seinen Verpflichtungen nicht nachkommt).

> Ferienjobs: Was dürfen Kinder steuerfrei verdienen?

Die alljährlich Frage, wieviel Kinder in den Ferien verdienen dürfen, ohne dass deren Eltern Gefahr laufen, die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag zu verlieren, soll in folgender Übersicht beantwortet werden:

- > Kinder bis zur Vollendung des 19. Lebensjahres dürfen ganzjährig beliebig viel verdienen, ohne dass bei den Eltern die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag gefährdet sind.
- > Kinder über 19 Jahre müssen darauf achten, dass das nach dem laufenden Einkommensteuertarif zu versteuernde Jahreseinkommen (nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) 10.000 € nicht überschreitet, um die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag nicht zu verlieren. Dies gilt unabhängig davon, ob das

Klienteninformation

Einkommen in den Ferien oder außerhalb der Ferien erzielt wird. Das bedeutet, dass das Kind umgerechnet Gehaltseinkünfte von insgesamt bis zu brutto rd 12.400 € pro Jahr (Bruttogehalt ohne Sonderzahlungen unter Berücksichtigung von SV-Beiträgen bzw Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale) bzw einschließlich der Sonderzahlungen brutto rd 14.500 € pro Jahr verdienen kann, ohne dass die Eltern um die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag bangen müssen. Sollte das zu versteuernde Einkommen des Kindes 10.000 € überschreiten, wird die Familienbeihilfe nur um den übersteigenden Betrag vermindert und ist zurückzuzahlen.

Beispiel: Ein Student hat am 10.6.2015 das 19. Lebensjahr vollendet. Daher ist im Jahr 2016 erstmals das Einkommen des Kindes relevant. Beträgt das steuerpflichtige Einkommen im Jahr 2016 zB 10.700 €, wird die Familienbeihilfe nur mehr um 700 € gekürzt.

TIPP: Zu beachten ist, dass für die Beurteilung, ob Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zustehen, sämtliche der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte herangezogen werden. Daher sind beispielsweise auch Vermietungseinkünfte oder Sonstige Einkünfte zu berücksichtigen. Nur Lehrlingsentschädigungen, Waisenpensionen sowie einkommensteuerfreie Bezüge und endbesteuerte Einkünfte bleiben außer Ansatz.

In diesem Zusammenhang möchten wir noch auf folgende Besonderheiten aufmerksam machen:

- > Ein zu versteuerndes Einkommen, das in Zeiträumen erzielt wird, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht (zB bei vorübergehender Einstellung der Familienbeihilfe, weil die vorgesehene Studienzzeit in einem Studienabschnitt abgelaufen ist), ist konsequenter Weise nicht in die Berechnung des Grenzbetrages einzubeziehen.
- > Nicht ungefährlich ist es, wenn die Eltern den zu hohen Verdienst ihres Kindes nicht pflichtgemäß dem Finanzamt melden. Wer eine solche Meldung unterlässt, riskiert zusätzlich zur Rückforderung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages auch eine Finanzstrafe!

Für den Ferialpraktikanten selbst ist noch Folgendes zu beachten:

Bis zu einem monatlichen Bruttobezug von 415,72 € (Wert 2016) fallen wegen geringfügiger Beschäftigung keine Dienstnehmer-Sozialversicherungsbeiträge an.

Liegt der Monatsbezug über dieser Grenze, werden dem Kind die vollen SV-Beiträge abgezogen. Allerdings kann es bei niedrigen Einkünften bei der Veranlagung zu einer SV-Rückvergütung (auch als „Negativsteuer“ bezeichnet) kommen. Danach können 50% der SV-Beiträge bis max 400 € (500 € mit Pendlerpauschale) vom Finanzamt vergütet werden. Bei Ferialjobs in Form von Werkverträgen oder freien Dienstverträgen, bei denen vom Auftraggeber kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wird, muss ab einem Jahreseinkommen (Bruttoeinnahmen abzüglich der mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben) von 11.000 € für das betreffende Jahr eine Einkommensteuererklärung abgegeben werden. Eine Ferialbeschäftigung im Werkvertrag bzw freien Dienstvertrag unterliegt grundsätzlich auch der Umsatzsteuer (im Regelfall 20%). Umsatzsteuerpflicht besteht jedoch erst ab einem Jahresumsatz (= Bruttoeinnahmen inklusive 20% Umsatzsteuer) von mehr als 36.000 € (bis dahin gilt die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer). Eine Umsatzsteuererklärung muss ebenfalls ab Umsätzen von 30.000 € netto abgegeben werden.

> Höchstgerichtliche Entscheidungen

VwGH zur Genussrechtseinräumung an eine liechtensteinische Stiftung

Der VwGH musste sich jüngst mit der Fremdüblichkeit der Einräumung eines obligatorischen Genussrechts beschäftigen. Im Anlassfall wurde von einer österreichischen GmbH ein derartiges Fremdkapitalgenussrecht an eine liechtensteinische Stiftung ausgegeben und als Verzinsung die Aufteilung der künftigen Ergebnisse im Verhältnis des Genussrechtskapitals zum Eigenkapital der GmbH vereinbart. Die österreichische GmbH stand im Alleineigentum einer österreichischen Privatstiftung, deren Begünstigte auch die das Genussrecht zeichnende liechtensteinische Stiftung war. Auf Grund dieser Konstellation beurteilte der VwGH die Emission des Genussrechts als einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen, der den Kriterien der Fremdüblichkeit standhalten müsse. Da die GmbH im konkreten Fall im Emissionszeitpunkt keinen ersichtlichen Finanzierungsbedarf gehabt habe, sei die vereinbarte Vergütung für die Zurverfügungstellung des Genussrechtskapitals sozietär bedingt gewesen und daher fremdunüblich. Im finanzbehördlichen Verfahren war auch strittig, ob die liechtensteinische Stiftung als transparent oder intransparent einzustufen war. Der VwGH vertrat letztlich die Ansicht, dass die Frage der (In-)Transparenz der liechtensteinischen Stiftung im konkreten Fall ohne jegliche Bedeutung sei.

VwGH zu Schwarzlohnvereinbarungen (Rechtslage bis 2010)

Nach Ansicht des VwGH ist bei Schwarzlohnzahlungen an Arbeitnehmer grundsätzlich keine Nettolohnvereinbarung zu unterstellen. Bei einem steirischen Fußballverein wurden Spielern und Trainern neben den laufenden Gehältern in „Side Letters“ vereinbarte Handgelder, Punkte- und Aufstiegsprämien bezahlt. Im Rahmen einer GPLA-Prüfung war strittig, ob diese Schwarzzahlungen als Nettogehälter angesehen und auf Bruttogehälter hochgerechnet werden müssen oder nicht. Der VwGH teilte in seinem Judikat die Ansicht des OGH, wonach bei Einigkeit von Arbeitgeber und Arbeitnehmer über Schwarzzahlungen ohne Berechnung und Abfuhr von Abgaben, diese nicht als Nettolohnvereinbarungen zu beurteilen sind, da in diesem Fall ein Verpflichtungswille des Arbeitgebers, diese Abgaben zu tragen, nicht angenommen werden könne. Der VwGH verweist auch auf die ständige Rechtsprechung des OGH, wonach der Arbeitgeber bei der Abfuhr der vom Arbeitnehmer einbehaltenen Lohnsteuer eine fremde Schuld iSd § 1358 ABGB bezahlt, für die er persönlich haftet. Wenn er daher wegen zu wenig bezahlter Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, tritt er gem § 1358 ABGB insoweit in die Rechte des Gläubigers ein und ist zivilrechtlich befugt, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern, sodass im Ergebnis dem Arbeitnehmer, dem ein Betrag ohne Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer ausgezahlt wurde, nur der Nettobetrag (nach Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer) verbleiben würde. Dieses Erkenntnis hat jedoch nur für Zeiträume bis 2010 Bedeutung. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 hat sich mit Wirkung ab 1.1.2011 die Rechtslage jedoch verändert. Wird ein Dienstverhältnis nicht ordnungsgemäß bei der Sozialversicherung angemeldet und keine Lohnsteuer einbehalten, gilt eine Nettolohnvereinbarung als vereinbart und der Arbeitnehmer kann für die nicht einbehaltene Lohnsteuer auch direkt in Anspruch genommen werden.

VwGH zur Finanzierungsfreiheit mittels atypisch stiller Einlagen

Vor kurzem hat sich der VwGH mit der Frage beschäftigt, ob die Einlage der Gesellschafter einer GmbH als atypisch stille Einlage oder als verdeckte Einlage in die GmbH zu beurteilen ist. Er ist dabei zum Schluss gekommen, dass eine parallele oder proportionale Beteiligung der GmbH-Gesellschafter als atypisch stille Gesellschafter an der GmbH fremdüblich sein kann und daher die Annahme einer verdeckten Einlage nicht rechtfertigen kann. Der VwGH hat weiters festgehalten, dass auch aus dem

Verhältnis der Kapitalausstattung der GmbH zu den stillen Einlagen keine Fremdunüblichkeit abgeleitet werden kann, weil es bei der GmbH kein betriebswirtschaftlich gebotenes (Mindest) Eigenkapital gibt. Auch ist es nach Ansicht des VwGH bei der Rechtsform der GmbH & Stillenn geradezu üblich, dass sich ein Großteil des (steuerlichen) Eigenkapitals nicht in der GmbH, sondern in der Personengesellschaft befindet. Auch eine Rangrücktrittserklärung der stillen Gesellschafter schadet steuerlich nicht. Der VwGH stützt die steuerliche Einordnung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft gerade darauf, dass der Stille etwa die Position des Kommanditisten bei der KG hat. Die Kommanditisten einer KG haben nämlich von vornherein diesen Nachrang.

VwGH zur Teilwertabschreibung in der Gruppe

Wird in der Unternehmensgruppe ein Großmutterzuschuss an eine nicht gruppzugehörige Enkelgesellschaft geleistet, stellt sich die Frage, ob und wer eine Teilwertabschreibung geltend machen kann. Teilwertabschreibungen sind bei Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften bei der Zwischenkörperschaft zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung nicht zulässig. Im Verhältnis Gruppenträger – Zwischenkörperschaft ist im Rahmen des Gruppenbesteuerungsregimes eine Teilwertabschreibung ebenfalls ausgeschlossen. Der UFS kam zum Schluss, dass eine Regelungslücke vorliegt und die Teilwertabschreibung bei der Zwischenkörperschaft steuerlich berücksichtigt werden kann. Auch der VwGH musste sich auf Grund der Amtsrevision des Finanzamtes mit dem Sachverhalt beschäftigen. Der VwGH folgte in seiner Entscheidung aber nicht dem UFS, sondern folgerte, dass der zuschussgewährende Gruppenträger die Wertminderung insoweit steuerlich geltend machen kann, als diese Wertminderung darauf zurückzuführen ist, dass die gruppzugehörige Zwischengesellschaft ihrerseits einen Wertverlust aus der Beteiligung an der nicht gruppzugehörigen Gesellschaft erleidet. Dabei muss die Wertminderung jenen Teil der von der Zwischengesellschaft aktivierten Anschaffungskosten betreffen, der aus dem durchgeleiteten (Großmutter-) Zuschuss resultiert.

Verfassungsgerichtshof prüft Registrierkassenpflicht

In der gerade laufenden Session beschäftigt sich der Verfassungsgerichtshof (VfGH) u.a. mit der Registrierkassenpflicht. Insgesamt sind drei Anträge anhängig, welche von Kleinunternehmern (Taxiunternehmer, nebenberufliche Schmuckdesignerin und Tischlerei) gegen die seit Jänner geltende Registrier-

Klienteninformation

kassenpflicht eingebracht wurden. Argumentiert wird in den Anträgen, dass die Maßnahme der Registrierkassenpflicht nachteilig in das Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie in das Grundrecht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung eingreift. Weiters sei der finanzielle Aufwand, welcher die einzelnen Unternehmer trifft, unverhältnismäßig. Seitens des Taxifahrers wird zusätzlich vorgebracht, dass ein Taxameter mit Registrierkassenfunktion derzeit noch nicht am Markt erhältlich sei und er deshalb ein zusätzliches Kassensystem anschaffen muss.

Der VfGH muss nun entscheiden, ob die Einführung der Registrierkassenpflicht verfassungskonform ist oder nicht. Selbstverständlich werden wir Sie über die Ergebnisse im nächsten Newsletter informieren.

> Der neue Anlagenspiegel nach dem RÄG 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 (bei Kalenderjahr somit ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2016 bzw bei abweichendem Wirtschaftsjahr erst für Jahresabschlüsse ab 2016/17). Eine frühere Anwendung ist grundsätzlich nicht vorgesehen (§ 906 Abs 28 UGB). Im Falle des neuen Anlagenspiegels ist aber freilich auch der letzte Jahresabschluss nach „altem Recht“ von Bedeutung, sind doch daraus die Eröffnungsbilanzdaten für den ersten Abschluss nach dem RÄG 2014 abzuleiten.

Gemäß § 226 Abs 1 UGB idF RÄG 2014 ist nunmehr die Entwicklung des Anlagevermögens zwingend im Anhang darzustellen, die bisherige Möglichkeit einer Darstellung in der Bilanz ist gänzlich entfallen. Die Erstellung eines Anlagenspiegels ist für alle anhangspflichtigen Unternehmen zwingend, somit auch für kleine Unternehmen. Nur die sog. Kleinstkapitalgesellschaften iS § 221 Abs 1a UGB sind von der Pflicht zur Anhangerstellung befreit und müssen demgemäß auch keinen Anlagenspiegel führen.

Schon bisher waren die folgenden Angaben im Anlagenspiegel gesetzlich vorgesehen:

- > Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Beginn und zum Ende des Geschäftsjahres
- > Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres
- > Ab- und Zuschreibungen des Geschäftsjahres
- > Stand der kumulierten Abschreibungen am Ende des Geschäftsjahres

Zusätzlich sind nach dem RÄG 2014 noch folgende Angaben zu ergänzen:

- > kumulierte Abschreibungen am Anfang und Ende des Geschäftsjahres
- > Bewegungen in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres
- > im Laufe des Geschäftsjahres aktivierter Betrag, wenn Fremdkapitalzinsen gemäß § 203 Abs 4 UGB aktiviert wurden (Aktivierungswahlrecht für sog. „Bauzeitinsen“ während der Herstellungssphase)

Kumulierte Abschreibungen (§ 226 Abs 1 Z 3 UGB)

Bis dato war lediglich der Stand der kumulierten Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahres auszuweisen. Im Anlagenspiegel nach dem RÄG 2014 ist fortan die gesamte Entwicklung der kumulierten Abschreibungen darzustellen. In der Praxis wurde dies schon bisher häufig (freiwillig) gezeigt.

Bewegungen in den Abschreibungen (§ 226 Abs 1 Z 5 UGB)

Gemeint sind mit dieser Angabe Zu- und Abgänge bzw Umbuchungen, die mit kumulierten Abschreibungen zusammenhängen. Der dazu verfügbaren Fachliteratur ist zu entnehmen, dass die Anwendung auf Ausnahmefälle beschränkt sein dürfte (zB Umgründungen, Konzernanlagenspiegel). Die Möglichkeit von Zugängen bei den Abschreibungen, die nicht dem laufenden Geschäftsjahr zuzuordnen sind, erscheint überhaupt fraglich.

Aktivierung von Fremdkapitalzinsen (§ 226 Abs 1 Z 6 UGB)

Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen gemäß § 203 Abs 4 UGB (Aktivierungswahlrecht für Bauzeitinsen während des Herstellungsvorganges) ist für mittelgroße und große Unternehmen ggfs verpflichtend im Anlagenspiegel darzustellen. Aufgrund § 226 Abs 1 Z 6 UGB ist dies weiters auch für kleine Unternehmen geboten. Es wird empfohlen, diese Angaben in einer eigenen Spalte des Anlagenspiegels darzustellen. Ebenfalls denkbar wäre die Anbringung eines „davon-Vermerks“ bei den Zugängen.

Geringwertige Vermögensgegenstände (§ 226 Abs 3 UGB)

Geringwertige Vermögensgegenstände (insb. GWG iS § 13 EStG mit Anschaffungskosten bis 400 EUR) können nach dem RÄG 2014 - unabhängig davon, ob sie wesentlich sind - im Jahr ihrer Anschaffung

Klienteninformation

sofort bzw. in voller Höhe abgeschrieben werden. Dies wird insbesondere durch den Entfall des Bilanzpostens „unversteuerte Rücklagen“ (bisher § 205 UGB) möglich. Die geringwertigen Vermögensgegenstände sind aber jedenfalls über den Anlagenpiegel zu führen, wobei sie als Zu- und Abgang in demselben Geschäftsjahr behandelt werden und keinen Eingang in die kumulierten Abschreibungen finden. Alternativ können die geringwertigen Vermögensgegenstände auch weiterhin - trotz Sofortabschreibung - ab dem Zugangsjahr im Bestand der Anlagen geführt und erst bei tatsächlichem Ausschneiden aus dem Anlagevermögen als Abgang gezeigt werden; diesfalls würden die Sofortabschreibungen also in die kumulierten Abschreibungen Eingang finden.

Zusammenfassung und Ausblick

Festzuhalten ist, dass die bisherigen Informationspflichten im Anlagenpiegel auch weiterhin erhalten bleiben. Zusätzliche Informationen sind künftig bei den kumulierten Abschreibungen, Abschreibungsbelegungen sowie bei der Darstellung der als Herstellungskosten aktivierten Fremdkapitalzinsen erforderlich.

> UGB-Bilanzierung – Die neuen Umsatzerlöse nach dem RÄG 2014

Im nachfolgenden Beitrag informieren wir Sie über die erweiterte Definition der „Umsatzerlöse“ und deren umfassenden Auswirkungen.

Erweiterte Definition der Umsatzerlöse

Nach den neuen Begriffsbestimmungen sind gemäß § 189a Z 5 UGB idF RÄG 2014 als „Umsatzerlöse“ künftig jene Beträge auszuweisen, „welche sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben“. Die auf den ersten Blick wesentlichen Neuerungen betreffen also die Abkehr vom bisherigen Zusammenhang der Erlöse mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie die Normierung des Abzugs von sonstigen mit dem Umsatz verbundenen Steuern. Diese Änderungen ziehen umfangreiche Folgen nach sich:

Die Abkehr vom bisher notwendigen Zusammenhang der auszuweisenden Umsatzerlöse mit den typischen Erlösen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit führt dazu, dass künftig jeder Erlös dahingehend zu

untersuchen ist, ob ihm eine Dienstleistung des Unternehmens jedweder Art oder der Verkauf eines Produkts zugrunde liegt. Allgemeiner formuliert: Es wird nunmehr auf das Vorhandensein eines Leistungsaustausches abgestellt, welcher seinen Ursprung in der Verwertung von Ressourcen des Unternehmens hat.

Als Beispiele für künftig unter die „Umsatzerlöse“ zu subsumierende Erträge können etwa Mieteinnahmen, Kantineerlöse sowie Konzernumlagen für Leistungserbringungen genannt werden. Demgegenüber sind Gewinne aus dem Verkauf von Anlagevermögen, Haftungsvergütungen oder allgemeine Konzernumlagen sowie Weiterverrechnungen auch weiterhin unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ auszuweisen (siehe dazu noch später). Die Streichung des außerordentlichen Ergebnisses ist eine Folge der Ausweitung des Umsatzerlösbegriffs, zumal der entfallende § 233 UGB bisher den fehlenden Zusammenhang eines Ertrags mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens als Abgrenzungsmerkmal normierte.

Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Erträgen

Generell bewirkt die erweiterte Definition der Umsatzerlöse eine Verschiebung von sonstigen betrieblichen Erträgen in Richtung Umsatzerlöse und damit einhergehend auch eine Umgliederung von Aufwendungen, die mit den Umsatzerlösen in Zusammenhang stehen. Erträge aus dem Verkauf von Anlagevermögen bzw. aus der Auflösung von Rückstellungen sind hingegen auch weiterhin unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen. Auch Kursgewinne, Schadenersatzleistungen und die Auflösung von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen werden weiterhin unter diesen Posten auszuweisen sein. Es gibt auch in Zukunft keine abschließende Einordnung zu den Umsatzerlösen oder sonstigen betrieblichen Erträgen, sodass auch weiterhin Graubereiche verbleiben werden. In Zweifelsfällen wird wohl auch der Grundsatz der Wesentlichkeit im Hinblick auf die Zuordnung zu dem einen oder anderen Posten, welcher mit dem RÄG 2014 erstmals kodifiziert wird, zu berücksichtigen sein. Dabei ist zu beachten, dass die Beurteilung der Wesentlichkeit grundsätzlich unter Heranziehung der insgesamt fehlerhaft nicht ausgewiesenen Umsatzerlöse zu erfolgen hat.

Klienteninformation

Auswirkung auf andere Positionen des Jahresabschlusses

Weiters ergeben sich aufgrund der Neuordnung zukünftig ua Folgen für Unternehmen, welche ihre Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren aufstellen. Infolge der Neuordnung bestimmter Erträge zu den Umsatzerlösen stellen die dem Umsatz zuordenbaren Aufwendungen nämlich Herstellungskosten dar, welche auch als solche auszuweisen sind und demnach nicht mehr in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst werden können.

Aufgrund des engen Zusammenhangs der Umsatzerlöse mit den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind auch bilanzseitig entsprechende Umgliederungen aus den sonstigen Forderungen zu beachten.

Abzugsfähige Steuern

Neben dem unveränderten Nettoausweis der Umsatzerlöse (Abzug von Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer) ist nun ausdrücklich eine Aufrechnung von „direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern“ angeordnet. Ziel dieser Bestimmung ist es, einen übermäßig hohen Ausweis von Umsatzerlösen aufgrund weiterverrechneter Steuern zu verhindern. Abzugsfähig sind demnach durchlaufende Abgaben, welche im Rahmen des Umsatzes weiterbelastet werden (zB Verbrauchsteuern oder Tourismusabgaben).

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Entgegen der zugrunde liegenden Intention, eine verbesserte internationale Vergleichbarkeit bei den Umsatzerlösen zu bewerkstelligen, hat die Abkehr vom bisher notwendigen Zusammenhang eines Erlöses mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens genau den gegenteiligen Effekt zur Folge. Die neue Definition deckt sich nun nicht mehr mit jener des internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS 15 bzw mit dem Rahmenkonzept und führt demgemäß zu einer weiteren Abweichung zwischen UGB und IFRS.

Anpassung der Vorjahreszahlen

Bei erstmaliger Anwendung des geänderten Ausweises sind auch die dargestellten Vorperioden anzupassen, dh auch die Vorjahresbeträge müssen nach den Bestimmungen der neuen Rechtslage gemäß RÄG 2014 ermittelt werden. Sind die Beträge nicht

vergleichbar, so ist eine entsprechende Anhangangabe zu machen.

Auswirkung auf Größenklassen

Zu beachten ist, dass die durch die erweiterte Begriffsdefinition erhöhten Umsatzerlöse zu geänderten Größenklassen führen können, aus denen sich als Rechtsfolgen ggfs ein umfangreicherer Jahresabschluss und/oder dessen Prüfungspflicht bzw allenfalls auch die verpflichtende Erstellung und Prüfung eines Konzernabschlusses ergeben können.

Zusammenfassung und Ausblick

Zusammenfassend festzuhalten ist, dass die mit dem RÄG 2014 erfolgte erweiterte Definition der Umsatzerlöse zu weitreichenden Auswirkungen im Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung führen kann und auch eine Anpassung der Vorjahreszahlen bei Wesentlichkeit erfordert. Weiters kann diese Erweiterung zu geänderten Größenklassen (mit entsprechenden Rechtsfolgen) und zu Abweichungen in der Darstellung zwischen nationaler und internationaler Rechnungslegung führen (UGB versus IFRS). In der Erlöszuordnung als „Umsatzerlöse“ oder „sonstige betriebliche Erträge“ wird es freilich auch in Zukunft Graubereiche geben.

> Steuersplitter

Unverändert strenge Anforderungen an ein „Fahrtenbuch“!

Das Bundesfinanzgericht hat bereits mehrfach die von der Verwaltungspraxis vorgegebenen hohen Anforderungen an ein Fahrtenbuch zum ordnungsgemäßen Nachweis geltend gemachter Betriebsausgaben bzw Werbungskosten für PKW bestätigt. In einer aktuellen Entscheidung hat das BFG nunmehr auch den Ausdruck einer Excel-Tabelle ausdrücklich abgelehnt.

Die betriebliche bzw berufliche Nutzung eines Fahrzeuges (PKW) bzw die daraus resultierenden Betriebsausgaben bzw Werbungskosten sind laut einschlägiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis grundsätzlich mittels „Fahrtenbuch“ nachzuweisen (vgl Rz 1615 EStR). Darin sind alle betrieblichen bzw beruflichen sowie auch die privaten Fahrten lückenlos aufzuzeichnen. Alle Aufzeichnungen in einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch sind zeitnah, lückenlos und in chronologischer Reihenfolge zu führen. Wesentliche Voraussetzung dabei ist, dass das Fahrtenbuch in gebundener oder sonst in sich geschlos-

sener Form vorliegt. Eine lose Ansammlung von Daten kann hingegen schon begrifflich kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sein. Durch die geschlossene Form soll verhindert (bzw zumindest möglichst erschwert) werden, dass der Steuerpflichtige noch nachträgliche Änderungen vornehmen kann.

Interessant ist in diesem Zusammenhang eine frühere Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (Vorgängerbehörde des heutigen BFG), worin die Grundaufzeichnung mittels Diktiergerät, dessen besprochene Tonbänder zeitnah der Sekretärin zur handschriftlichen Übertragung in ein Fahrtenbuch übergeben (und die Bänder sodann neuerlich besprochen) wurden, als zulässig erachtet wurden (UFS Wien vom 24.07.2006, RV/4290-W/02).

Aktuelle Entscheidung des Finanzgerichts (BFG 25.11.2015, RV/7101452/2010)

Auch ein mittels Computerprogramm erzeugtes bzw fortgeführtes Fahrtenbuch ist grundsätzlich formell ordnungsgemäß, sofern eben sichergestellt ist, dass keine nachträglichen Änderungen möglich sind bzw solche Änderungen jedenfalls dokumentiert und nachvollziehbar sind. Diesen Anforderungen wird allerdings bei Verwendung des Programms Microsoft-Excel (Erstellung und Ausdruck einer Excel-Tabelle) nicht entsprochen, sodass eine solche Aufzeichnungsmethode auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht geeignet ist, den fortlaufenden und lückenlosen Charakter der Angaben und ihre zeitnahe Erfassung mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen.

Anforderungen an ein Fahrtenbuch für steuerliche Zwecke

Folgende Daten sind in einem ordnungsgemäßen „Fahrtenbuch“ grundsätzlich festzuhalten:

- > Datum jeder Fahrt
- > Kilometerstand am Beginn und Ende jeder Fahrt
- > Fahrstrecke in Kilometer
- > Ausgangsort und Zielort jeder einzelnen Fahrt
- > Der Reiseweg (und zwar so detailliert, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann)
- > Zweck jeder einzelnen Fahrt: Werden etwa im Rahmen einer betrieblichen Fahrt mehrere Kunden besucht, so ist der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Der allgemeine Hinweis „Kundenbesuche“ ist als Zweckangabe hingegen zu vage. Im Idealfall ist die betriebliche Veranlassung auch durch zusätzliche Belege nachweisbar.

Rechtsfolgen eines mangelhaften Fahrtenbuches

Wie bereits erwähnt, entspricht ein mittels **Excel** geführtes Fahrtenbuch aufgrund der nachträglichen Veränderbarkeit grundsätzlich nicht den verlangten Ordnungsmäßigkeitskriterien.

Ebenfalls keine volle Beweiskraft hätte ein – in der Praxis des öfteren vorzufindendes – „Fahrtenbuch“, worin nur die betrieblichen bzw beruflichen Fahrten, nicht hingegen die Privatfahrten aufgezeichnet werden. Ein solcher Mangel führt aber nicht automatisch zur gänzlichen Versagung des Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenabzuges. Sofern durch entsprechende zusätzliche Nachweise (Vertragsabschlüsse etc) und Belege (Serviceprotokolle, Tankbelege etc) die betriebliche/berufliche Veranlassung bzw die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben glaubhaft gemacht werden kann, hat die Finanzverwaltung derartige Aufzeichnungen zumindest als Schätzungsgrundlage zu berücksichtigen. Eine gänzliche Verweigerung der Betriebsausgaben bzw Werbungskosten kann diesfalls nicht die Folge sein.

Conclusio und Praxistipps

Achten Sie bei der Führung Ihres Fahrtenbuches unbedingt auf die oa formellen und materiellen Mindestanforderungen. Vermeintlich „unschöne“ handschriftliche Aufzeichnungen (ggfs auch mit eindeutig nachvollziehbaren Korrekturen) in einem gebundenen Buch sind besser als eine (nachträgliche) Erfassung über Excel oder einem ähnlichen EDV-Programm, welches Änderungen auch im Nachhinein zulässt. Auch eine Speicherung als pdf-Datei oder ein manueller Ausdruck ändern nichts an dieser Problematik. Je genauer und lückenloser Sie diese Aufzeichnungen führen, desto glaubwürdiger sind sie für die Finanzverwaltung, und Sie werden kaum Probleme bei der Anerkennung der Betriebsausgaben haben, selbst wenn sich einmal der Fehlerteufel eingeschlichen haben sollte.

Due Diligence Kosten als Anschaffungsnebenkosten einer Beteiligung?

Beim Kauf einer Beteiligung stellt sich regelmäßig die Frage, welche Kosten der Beteiligung direkt zuzurechnen sind und daher zu aktivieren sind bzw. welche Kosten (auch steuerwirksam) sofort abgeschrieben werden dürfen. Unternehmens- wie auch steuerrechtlich sind unter Anschaffungskosten alle Aufwendungen zu verstehen, die geleistet werden, um Vermögensgegenstände zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie diesen Vermögensgegenständen einzeln zugeordnet werden können.

Umgelegt auf einen Beteiligungskauf geht man üblicherweise davon aus, dass soweit der in Frage stehende Aufwand nach dem Entschluss zum Erwerb der Beteiligung angefallen ist, ein aktivierungspflichtiger Aufwand vorliegt, da aufgrund des Verursachungszusammenhangs Einzelkosten vorliegen. Beratungsaufwendungen und Due Diligence Kosten, auf deren Basis aber erst die Erwerbsentscheidung getroffen wird, stellen daher in der Regel sofort absetzbaren Aufwand dar.

In einer BFG-Entscheidung (GZ RV/2100567/2015 vom 3. Juni 2015) hatte sich das BFG mit dem Zeitpunkt der Entschlussfassung bei einem Beteiligungs-erwerb auseinanderzusetzen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass bereits zum Zeitpunkt des „Letter of Intent“ (Absichtserklärung) die Kaufentscheidung getroffen wurde. Die nachfolgenden Due Diligence Kosten hätten demnach aus Sicht des Finanzamtes aktivierungspflichtige Aufwendungen dargestellt. Das BFG sah die Sache jedoch anders. Die endgültige Kaufentscheidung war in diesem konkreten Fall erst mit Abschluss des Kaufvertrages in Verbindung mit der nachträglichen Genehmigung durch den Aufsichtsrat getroffen worden. Die vor dem Kaufvertrag getätigten Due Diligence Kosten wurden demnach als sofort abzugsfähig eingestuft. Gegen dieses Urteil wurde allerdings bereits eine ordentliche Amtsrevision beim VwGH eingebracht und zugelassen, sodass das letzte Wort noch nicht gesprochen ist. Wir werden Sie über den weiteren Verlauf informieren.

Rückstellung für Steuernachzahlungen (einschließlich Umsatzsteuernachzahlungen)

Ein aktueller (interner) Erlass des BMF (SZK-010203/0013-EST/2016 vom 10.2.2016) geht auf die Frage ein, zu welchem Zeitpunkt Steuernachforderungen in Folge von Betriebsprüfungen steuerlich abgesetzt werden können. Demnach soll die in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 1600) verankerte Praxis, dass eine Nachforderung von Lohnsteuer, Dienstgeber- und Sozialversicherungsbeiträgen in jenem Jahr absetzbar ist, in dem die Vorschreibung (bei Bilanzierung) bzw. Bezahlung (bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern) erfolgt, auch für andere Abgabenarten gelten. Dabei soll es für die Abzugsfähigkeit irrelevant sein, ob schon bei der Bilanzerstellung mit der Nachforderung gerechnet hätte werden müssen.

Diese Überlegungen sollen auch bei Umsatzsteuernachzahlungen anwendbar sein. Auch hier gilt der Grundsatz, wonach Kosten und Nachzahlungen aufgrund einer Betriebsprüfung nicht auf Umstände zurückzuführen sind, die in vergangenen Perioden wurzeln, sondern erst mit der Entscheidung der Behörde, eine Prüfung durchzuführen, wirtschaftlich veranlasst werden. Der Erlass beinhaltet zur Veranschaulichung einige Beispiele:

- > Beginn einer Außenprüfung (Betriebsprüfung) im Jahr 2014, bei der eine Gebührenerhöhung für 2010 festgesetzt wird: Passivierung im Wirtschaftsjahr, in dem die Schlussbesprechung abgehalten wird.
- > Im Zuge einer Prüfung werden verschiedene Aufwendungen des Jahres 2012 nicht als Betriebsausgabe anerkannt, wodurch sich der Gewinn erhöht. Diese Gewinnänderung wird auch der Sozialversicherungsanstalt mitgeteilt, welche im Jahr 2015 eine Beitragsnachforderung vorschreibt. Die Passivierung der Nachforderung hat (steuerlich) im Jahr 2015 zu erfolgen.
- > Anmeldung einer Außenprüfung im Jahr 2016 bei einem bilanzierenden Unternehmen: Eine für das Jahr 2012 vorgenommene Schätzung zusätzlicher Umsatzerlöse und die daraus resultierende Umsatzsteuernachzahlung können erst im Jahr 2016 passiviert werden.

BFG zu Werbungskosten einer AHS-Lehrerin

Das BFG hatte sich (GZ RV/7101472/2015 vom 21.9.2015) mit der Frage auseinanderzusetzen, ob bestimmte Bücher (Literatur), Filme und Spiele, welche von einer AHS-Lehrerin für Unterrichtszwecke angeschafft wurden, als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang immer, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht steuerlich abzugsfähig sind, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Daraus ergibt sich auch das Aufteilungsverbot, demzufolge Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind.

Im vorliegenden Fall machte die AHS-Lehrerin für die Fächer Französisch bzw. Psychologie und Philosophie die Ausgaben für mehrere Bücher, Spiele und auch Spielfilme als Werbungskosten geltend. Das BFG betonte in seiner Entscheidung, dass die Ausgaben für Literatur, welche für die Allgemeinheit (und nicht nur für einen abgegrenzten Teil der Allgemeinheit) von Interesse ist, im Regelfall nicht steuerlich geltend gemacht werden können. Anders gelagert ist die Situation jedoch bei einer eingegrenzten Zielgruppe (Schüler) und wenn die Berufsausübung – wie etwa im Falle einer AHS-Lehrerin – eine weit überdurchschnittliche zwingende Auseinandersetzung mit Literatur erfordert. Wichtig ist dabei auch der Nachweis, dass die angeschafften Materialien tatsächlich im Unterricht verwendet werden. Demnach konnten die Aufwendungen für die für den Französischunterricht angeschafften Sprachzeitschriften, Lernspiele, Übungsbücher, Vokabelbücher usw. als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Im Zusammenhang mit dem Psychologie- und Philosophieunterricht ist eine Trennung der Unterlagen in beruflich bzw. privat veranlassten Aufwand jedoch nicht so eindeutig möglich. Folglich konnte das BFG bei bestimmten Büchern bzw. Bildimpulskarten („Coach dich selbst“) und auch bei den Spielfilmen eine private Mitveranlassung nicht völlig ausschließen, da sich diese Bücher nicht an eine bestimmte Zielgruppe richten und vielmehr für jedermann von Interesse sein können. Die Kosten für diese Unterrichtsmaterialien konnte die AHS-Lehrerin daher nicht steuerlich geltend machen.

Übernommene Nachlassverbindlichkeiten sind keine außergewöhnliche Belastung

Für die steuerliche Geltendmachung von Kosten als außergewöhnliche Belastung müssen Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit sowie eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegeben sein. Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich unlängst (GZ Ro 2014/13/0038 vom 21.10.2015) mit einem Fall auseinanderzusetzen, in dem die Ehefrau die Pflegeheimkosten für ihren verstorbenen Ehemann als außergewöhnliche Belastung steuerlich ansetzen wollte. Zuvor hatte die Ehefrau zusammen mit dem gemeinsamen Sohn eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben, woraufhin beide gemeinsam das Einfamilienhaus der Familie geerbt haben. Zu beachten ist jedoch, dass auch die für die Pflege des Ehemanns angefallenen Kosten beim Bezirksgericht zur Verlassenschaft angemeldet worden waren. Mit der Inanspruchnahme der Betreuung des Ehemanns im (niederösterreichischen) Landespflegeheim war nämlich die Verpflichtung verbunden, die aufgewendeten Kosten zu ersetzen, wenn die Verwertung von Vermögen nachträglich möglich und zumutbar ist.

Der VwGH betonte in seiner Entscheidungsfindung, dass der Anspruch auf Ersatz der Pflegeheimkosten auf den Nachlass des verstorbenen Ehemanns gestützt ist. Da die Ehefrau die Erbschaft angetreten hat, ist die Verpflichtung zur Zahlung der Pflegeheimkosten als Folge ihrer freiwilligen Entscheidung zu sehen – es handelt sich bei der Übernahme der Pflegeheimkosten weder um eine rechtliche noch sittliche Unterhaltsverpflichtung. Für eine Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung fehlt es folglich bereits an der Zwangsläufigkeit. Daran ändert auch nichts, dass das geerbte Einfamilienhaus für eigene Wohnzwecke durch Mutter und Sohn genutzt wird. Für den VwGH ist hier keine Außergewöhnlichkeit zu erkennen, da die Mehrzahl der Steuerpflichtigen Wohnungskosten tragen muss. Schließlich liegt auch keine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor, da die Pflegeheimkosten unbestritten in dem Wert des geerbten Einfamilienhauses Deckung finden. Selbst wenn die

Eigennutzung des Einfamilienhauses eine Veräußerung der Liegenschaft ausschließt, wäre dennoch eine pfandrechtliche Belastung der geerbten Liegenschaft zur Finanzierung der Pflegeheimkosten möglich.

Höhere Umsatzsteuer bei Fotobüchern ab 1.4.2016

Aufgrund einer Änderung der Kombinierten Nomenklatur hat die EU im Dezember 2015 unionseinheitlich festgelegt, dass Fotobücher aus Papier nicht mehr als Bücher, sondern unter die Fotografien einzureihen sind. Begründet wird diese Klassifizierung damit, dass Fotobücher – trotz kurzer Texte bei den Fotos (Erläuterungen zu Aktivitäten, Veranstaltungen oder abgebildeten Personen) – vorrangig nicht zum Lesen bestimmt sind.

Wie das BMF nun mit Information vom 10.2.2016 mitteilt, können die Ausführungen in Rz 1173a der Umsatzsteuerrichtlinien, wonach der ermäßigte Steuersatz für Bücher von 10% gilt, nicht mehr aufrechterhalten werden. Eine Änderung der Richtlinien mit dem Wartungserlass 2016 wird ebenfalls angekündigt.

Am 1.4.2016 unterliegen Fotobücher daher dem Umsatzsteuersatz von 20%.

Handwerkerbonus ab 1. Juni 2016

Der Handwerkerbonus, der bereits 2014 und 2015 gewährt wurde, erfährt nun eine Neuauflage. Privatpersonen (sowohl Eigentümer als auch Mieter) können für ab dem 1. Juni 2016 von gewerbeberechtigten Handwerkern erbrachte Leistungen, die den eigenen Wohnbereich im Inland betreffen, eine Förderung in Höhe von 20% beantragen. Der Antrag kann ab 1. Juli 2016 bei den Bausparkassen eingereicht werden, die maximal förderbaren Kosten pro Jahr betragen netto 3.000 €. Damit erhält jeder Förderungswerber bis zu 600 € pro Jahr, was genau dem Umsatzsteuerbetrag entspricht. Der Fördertopf ist für 2016 mit 20 € Mio limitiert. Bei entsprechendem Wirtschaftswachstum ist der gleiche Betrag auch für 2017 geplant.

> Elektronische Steuerzahlung an das Finanzamt verpflichtend ab 1. April 2016 (nochmals)

Die elektronische Steuerzahlung an das Finanzamt soll zur Verwaltungsvereinfachung beitragen und auch mögliche Fehler durch Medienbrüche bzw. manuelle Eingaben – wie sie etwa bei der Verwendung einer Zahlungsanweisung („Erlagschein“) vorkommen können – verhindern. Durch Verordnung hat das

Klienteninformation

BMF unlängst (VO zur achten Änderung der Finanz-Online VO 2006 vom 16.2.2016, BGBl II 2016/46) die im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/2016 beschlossene Änderung konkretisiert. Seit 1.4.2016 hat die Zahlung von Abgaben an das Finanzamt grundsätzlich elektronisch zu erfolgen. Wesentliche Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige schon bisher das Electronic-Banking-System (e-banking) seiner Bank zur Entrichtung von Abgaben oder für andere Zahlungen genutzt hat und ihm somit die verpflichtende elektronische Zahlung an das Finanzamt zugemutet werden kann. Überdies bzw. wohl eher implizit setzt die Verordnung voraus, dass der Steuerpflichtige über einen Internet-Anschluss verfügt.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, so müssen seit 1. April 2016 die Steuerzahlungen wie folgt durchgeführt werden:

- > Im Wege der Funktion „Finanzamtszahlung“, wenn das e-banking-System des Kreditinstituts eine solche Funktion beinhaltet oder
- > im Wege des „eps“-Verfahrens („e-payment standard“), das im System FinanzOnline zur Verfügung steht.

Folglich muss seit April 2016 das eps-Verfahren in FinanzOnline genutzt werden, sofern das e-banking-System des Kreditinstituts nicht über die Funktion „Finanzamtszahlung“ verfügt. Von einer elektronischen Überweisung kann weiterhin abgesehen werden, wenn bisher kein e-banking-System genutzt wurde (selbst wenn der Steuerpflichtige über einen Internetanschluss verfügt). Dann muss die Zahlung mittels Zahlungsanweisung erfolgen, wobei darauf zu achten ist, dass die Zahlungen an das Finanzamt und insbesondere bei Selbstbemessungsabgaben (z.B. USt, Lohnsteuer usw.) richtig zugeordnet werden. Ansonsten kann das Finanzamt bei den Selbstbemessungsabgaben nämlich mangels korrekter Zuordnung eine verspätete Entrichtung annehmen und Säumniszuschläge festsetzen. Da ab 1. April 2016 den Quartalsbenachrichtigungen und Buchungsmittelungen keine Zahlungsanweisungen (Erlagscheine) mehr beiliegen, muss im Falle der fehlenden Zumutbarkeit der elektronischen Überweisung die Zusendung von Erlagscheinen beim Finanzamt beantragt werden (durch formloses Schreiben, Telefon, Fax). FinanzOnline-Teilnehmern, welche der elektronischen Zustellung in die DataBox (z.B. von Bescheiden) zugestimmt haben, werden ab 1.4.2016 auch die Quartalsbenachrichtigungen und Buchungsmittelungen elektronisch zugestellt.

> Termine

Termin 30.6.2016

Vorsteuerrückerstattung in / durch Drittländer

Die Frist für die Erstattung von Vorsteuern in Drittländern endet in aller Regel am 30.6.2016. Die Verfahren sind je nach Land durchaus unterschiedlich. Fest steht, dass in Österreich der Antrag auf Rückerstattung der österreichischen Vorsteuern 2015 von ausländischen Unternehmern, die ihren Sitz außerhalb der EU haben, bis 30.6.2016 beim Finanzamt Graz-Stadt eingebracht werden muss (Formular U5 und Fragebogen Verf 18 und Unternehmerbestätigung U 70). Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer und sämtliche Rechnungen sind im Original dem Antrag beizulegen.

TIPP: Vergessen Sie nicht, vorsichtshalber die einzureichenden Originalrechnungen zu kopieren. Erfahrungsgemäß kennen zwar viele Drittstaaten grundsätzlich ein Erstattungsverfahren, sind aber bei der tatsächlichen Rückerstattung eher restriktiv.

TIPP: Will man sich die in der Schweiz bezahlten Umsatzsteuern rückerstatten lassen, muss man die amtlichen Formulare Nr. 1222 und 1223 verwenden (diese finden Sie unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/dienstleistungen/formulare-pdf.html#-719672166>), einen schweizer steuerlichen Vertreter benennen und den Antrag mit den Originalbelegen und einer Unternehmerbescheinigung bei der eidgenössischen Steuerverwaltung einbringen (weitere Details finden Sie unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/themen/vat-refund---tax-free/vat-refund.html>).

Ende der Schonfrist für Registrierkassenpflicht

Die erlassmäßig vom BMF eingeräumte Übergangsperiode, wonach bei Nichterfüllung der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht aus besonderen Gründen (wie zB zeitliche Lieferverzögerung oder Engpässe bei der Einschulung durch den IT-Fachmann) von finanzstrafrechtlichen Konsequenzen abzusehen ist, läuft mit Ende Juni 2016 ab.

Klienteninformation

Termin 30.9.2016

Vorsteuererstattung in EU-Mitgliedsstaaten bis 30.9.2016

Österreichische Unternehmer, die Vorsteuern des Jahres 2015 in EU-Mitgliedstaaten geltend machen wollen, haben bis 30.9.2016 Zeit, ihre Anträge ausschließlich elektronisch über FinanzOnline einzureichen. Grundsätzlich ist die Übermittlung der jeweiligen Papierrechnungen/Einfuhrdokumente - bedingt durch das elektronische Verfahren und die Standardisierung des Erstattungsantrages - nicht mehr erforderlich. Ausnahme: Der Erstattungsmitgliedstaat kann bei Rechnungen über 1.000 € (bzw Kraftstoffrechnungen über 250 €) verlangen, dass zusammen mit dem Erstattungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments übermittelt wird. Unterjährig gestellte Anträge müssen Vorsteuern von zumindest 400 € umfassen. Bezieht sich ein Antrag auf ein ganzes Kalenderjahr bzw auf den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres, so müssen die Erstattungsbeträge zumindest 50 € betragen.

TIPP: Prüfen Sie rechtzeitig, ob der jeweilige EU-Staat verlangt, dass Rechnungen über 1.000 € und Tankbelege über 250 € einzuscannen und als pdf mit dem Vergütungsantrag mitzusenden sind (so zB Deutschland). Andernfalls kann der Antrag abgelehnt werden, da er als nicht vollständig eingebracht gilt. Bevor ein Vergütungsantrag gestellt wird, sollten Sie prüfen, ob auch die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. So werden nur Vorsteuern erstattet, die im jeweiligen EU-Land auch zum Vorsteuerabzug berechtigen (zB Treibstoff für PKW, Hotelübernachtung und Restaurant sind in vielen EU-Ländern vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen).

Klienteninformation

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.

Menschtürme 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 Menschtürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Klienteninformation, Ausgabe Juni 2016

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

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.de

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.