

Tax News

Aktuelle Informationen zum
Steuer- und Wirtschaftsrecht

Nr. 3 | März 2013



Editorial



Liebe Leser,

nachdem wir erst vor kurzem das Abgabenänderungsgesetz 2014 über uns ergehen lassen mussten, steht nun das Budgetbegleitgesetz 2014 vor der Tür. Hauptgrund hierfür ist ein VfGH-Urteil, wonach die Bemessung der Grunderwerbsteuer vom Einheitswert bei der Schenkung bzw. Erbschaft von Liegenschaften im Vergleich zum Verkehrswert beim Kauf verfassungswidrig war. Der VfGH hat eine Reparaturfrist bis 1.6.2014 eingeräumt, sodass der Gesetzgeber zum Handeln gezwungen ist.

Bei der Neuregelung orientiert sich das BMF an den Bestimmungen zur Eintragungsgebühr im Grundbuch. Grundsätzlich ist der Kaufpreis bzw. der Verkehrswert maßgeblich. Bei der Übertragung von Grundstücken (Erbschaft, Schenkung und nun auch Verkauf!) innerhalb der Familie soll dagegen der dreifache Einheitswert für die Grunderwerbsteuer maßgeblich sein. In der Landwirtschaft soll der einfache Einheitswert gelten. Für altersbedingte Betriebsübergaben bleibt der bisherige Freibetrag von EUR 365.000 bestehen.

Neu ist auch der „Handwerkerbonus“. Für bestimmte Handwerkerleistungen gibt es ab 1.7.2014 einen Bonus iHv 20% des in der Rechnung ausgewiesenen Nettobetrag von max EUR 3.000 (ohne Material). Der Staat verzichtet somit auf die Umsatzsteuer und hofft auf Steuerehrlichkeit bei der Einkommensteuer. Vorerst sind hierfür bis zu EUR 10 Mio in 2014 und EUR 20 Mio in 2015 vorgesehen. Auch bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung besteht somit kein zwingender Anspruch auf den Handwerkerbonus, denn es gilt das „first-come, first-served“ Prinzip.

Erfreulich ist auch, dass die Familienbeihilfe nach 14 Jahren nun erstmals wieder um 4% erhöht wird. Im Vergleich zum realen Verlust von 30% ist dies jedoch ein Tropfen auf dem heißen Stein. Für 2016 und 2018 ist eine Anpassung von je 1,9% vorgesehen, sodass weitere reale Verluste drohen.

Meint Ihr
[Georg Erdélyi](#)

Inhalt

„Reparatur“ der Grunderwerbsteuer – Begutachtungsentwurf veröffentlicht.....	3
Czech Republic: Tax Update 2014	4
Regierungsvorlage zum Handwerkerbonus passiert Budgetausschuss	5
BMF – Ergebnisumrechnung ausländischer Gruppenmitglieder	6
ImmoESt auch bei (scheinbar) unentgeltlichen Geschäften	7
Gebührenpflicht bei einem Unternehmenskauf.....	8
„Freunde-Vereine“ abgabenrechtlich begünstigt?.....	9
Finanzministerium ändert Rechtsmeinung zur Vererbung von Verlustvorträgen.....	10
VwGH zur Gemeinnützigkeit von Vereinen.....	11
Vorschlag zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie.....	12
Wartungserlass 2013 – Teil 2 des Streifzugs durch die Umsatzsteuer.....	13
VwGH zur Aktivierungspflicht bei Kapazitätserweiterung.....	14
Update zur gewerblich geprägten Personengesellschaft in Deutschland.....	15
Kurz-News	16
Steuertermine im April 2014	18
World Tax Advisor	18
Veröffentlichungshinweis	19
Veranstaltungshinweise.....	19

„Reparatur“ der Grunderwerbsteuer – Begutachtungsentwurf veröffentlicht

Überblick. Das Bundesministerium für Finanzen hat den Begutachtungsentwurf zum Budgetbegleitgesetz 2014 veröffentlicht. Darin ist eine wesentliche Änderung der Bemessungsgrundlagen im Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vorgesehen:

Bisherige Einheitswerte verfassungswidrig. Der VfGH hat im November 2012 die Bestimmungen des § 6 GrEStG als verfassungswidrig aufgehoben und dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis 1. 6. 2014 vorgegeben. Die Bestimmung sah vor, dass die GrESt bei Schenkungen und Erbschaften vom dreifachen Einheitswert, bei einem entgeltlichen Erwerb hingegen von der Gegenleistung bemessen wird.

Neue GrESt-Bemessungsgrundlage. Nach der neuen Bestimmung soll grundsätzlich die Gegenleistung (mindestens aber der Verkehrswert) als Bemessungsgrundlage gelten. Der dreifache Einheitswert soll nur im engeren Familienverband, jedoch nicht nur bei Schenkungen und Erbschaften, sondern auch bei entgeltlichen Erwerben als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Ebenso bleibt der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage bei der Vereinigung aller Anteile an einer Grundstücke haltenden Gesellschaft in einer Hand. Auch die bestehenden Befreiungsbestimmungen des GrEStG werden durch das BudBG 2014 nicht berührt.

Unterschiede zur Eintragungsgebühr. Durch die einheitliche Regelung der Bemessungsgrundlage für alle Fälle des Erwerbs im Familienverband wird eine Anpassung an die Rechtslage für die Grundbucheintragungsgebühr vorgenommen. Durch die geplante Anpassung wurde jedoch noch nicht in allen Bereichen eine einheitliche Rechtslage hergestellt und somit auch nicht die gewünschte „Verwaltungsvereinfachung“ erzielt: So klafft die Bemessungsgrundlage bei der GrESt und Eintragungsgebühr nach dem derzeitigen Begutachtungsentwurf bei der Übertragung von Grundstücken im Zuge von Umgründungen und auch sonstigen Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auseinander. Die Eintragungsgebühr fällt in diesen Fällen vom dreifachen Einheitswert an, während die GrESt nach dem Begutachtungsentwurf bei Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vom Verkehrswert anfallen würde; bei Umgründungen nach dem UmgrStG fällt GrESt vom zweifachen Einheitswert an.

Fazit. Eine gänzliche Gleichstellung von Eintragungsgebühr und GrESt wurde somit nicht erzielt; vor allem das Heranziehen des Verkehrswerts als Bemessungsgrundlage bei Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für die GrESt erscheint sachlich nicht gerechtfertigt. Ob sich dies im weiteren Gesetzwerdungsprozess noch ändert, bleibt abzuwarten.



Robert Rzeszut
rrzeszut@deloitte.at

Czech Republic: Tax Update 2014

Overview. The year 2014 brings some important tax news for the Czech Republic: employees, who have for many years been used to that their tax matters are being handled by their employer on their behalf, might face an unpleasant surprise this year. Moreover, companies benefiting from a withholding tax exemption for license fees or interest payments between related companies based on a decision of the Czech tax administrator issued more than three taxation periods ago will have to request prolongation in 2014.

Tax return obligation for certain Employees. Employees with income exceeding CZK 103,536 (approx. EUR 3,780) in any month of 2013 have to file tax returns, i.e. complete the relevant form and file it with the taxation authority. Employers are no longer able to prepare the annual tax reconciliation for them. The obligatory filing of the tax return also relates to employees with lower income, if they, for example, exceeded the above stated amount due to one-off bonuses paid during the last year. If they do not file the tax return, they will both lose various types of tax relief and deductible items (e.g. for children or mortgage interest) and face a fine from the taxation authority. At first glance this fine does not seem high (0.05%), but it is calculated for each day and from the entire tax liability, i.e. including advance payments paid by the employer from the salary. On the other hand, if employees file the tax return, and provided it is completed correctly, they may recover a not insignificant tax credit from the tax authority.

Withholding Tax Exemption for license fees and interest payments. Effective from 1 January 2011, license fees and interest payments can be exempt from Czech withholding tax if paid from the Czech Republic to group entities that are EU residents or residents of Switzerland, Norway or Iceland (under the conditions stipulated in the Czech Income Tax Act). For the exemption to be applied, it is necessary to obtain the Czech tax administrator's decision on the granting of this exemption, which is issued for a maximum of three taxation periods. Given that the exemptions are now being applied for a fourth year, in the case of exemptions issued as of 1 January 2011, it is necessary to file a new request.



Thomas Seidl
tseidl@deloittece.com



Barbara Behrendt-Krueglstein
bbehrendt-krueglstein@deloitte.at

Regierungsvorlage zum Handwerkerbonus passiert Budgetausschuss

Überblick. Zur Bekämpfung von Schwarzarbeit soll eine Förderung der Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit der Renovierung, Erhaltung und Modernisierung von Wohnraum durch einen Zuschuss in Höhe von 20% der Kosten beschlossen werden („Handwerkerbonus“).

Zielsetzung. Mit dem Handwerkerbonus sollen Anreize zur Verringerung der Schwarzarbeit im Bereich Handwerkerleistungen und Dienstleistungen im haushaltsnahen Bereich gesetzt werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Förderung ist daher eine Endrechnung, die sämtliche der in § 11 UStG angeführten Merkmale ausweist. Außerdem muss der Förderungswerber nachweisen, dass die Zahlung auf das Konto des Rechnungserstellers geleistet wurde. Die Inanspruchnahme der Förderung ist daher bei Barzahlung ausgeschlossen.

Förderungsgegenstand. Gegenstand der Förderung ist die Inanspruchnahme von Arbeitsleistungen im Zusammenhang mit der Renovierung, Erhaltung und Modernisierung von Wohnraum. Für Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit der Neuanschaffung oder Erweiterung von bestehendem Wohnraum kann keine Förderung in Anspruch genommen werden. Die Dienstleistungen müssen Wohnraum betreffen, welcher vom Förderungswerber für eigene Wohnzwecke genutzt wird. Die Rechtsgrundlage für die Nutzung ist unbeachtlich, auch gemieteter Wohnraum kommt für eine Förderung in Frage. Gefördert werden nur Kosten für die reine Arbeitsleistung sowie Fahrtkosten; Materialkosten sind daher nicht Gegenstand der Förderung. Die auf die reine Arbeitsleistung entfallenden Kosten müssen in der Rechnung gesondert ausgewiesen sein. Die Maßnahmen müssen überdies von Unternehmen erbracht werden, die zur Ausübung von reglementierten Gewerben iSd § 94 Gewerbeordnung befugt sind.

Ausmaß der Förderung. Nur natürliche Personen sind berechtigt, die Förderung in Anspruch zu nehmen. Die Höhe der Förderung soll 20% der förderbaren Kosten betragen (ohne Umsatzsteuer) und kann nur für Rechnungen ab EUR 200 beantragt werden. Pro Förderungswerber, Wohnraum und Jahr kann eine Förderung höchstens für förderbare Kosten bis zu EUR 3.000 erfolgen. Die maximale Förderung beträgt somit EUR 600. Insgesamt sind Förderungsmittel in Höhe von EUR 30 Mio vorgesehen, davon EUR 10 Mio im Jahr 2014 und EUR 20 Mio im Jahr 2015.

Ausblick. Das Gesetz soll noch im März vom Nationalrat beschlossen werden und ab 1.7.2014 (vorerst als Pilotprojekt bis Ende 2015) in Kraft treten. Zur Abwicklung der Förderungsmaßnahmen soll vom Bundesminister für Finanzen per Verordnung eine eigene Stelle eingerichtet werden.



Stefan Holzer
sholzer@deloitte.at

BMF – Ergebnisumrechnung ausländischer Gruppenmitglieder

Überblick. Das BMF hat kürzlich eine [Information zur Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder](#) auf ein Ergebnis nach österreichischen Abgabenvorschriften veröffentlicht. Im Folgenden werden die wesentlichsten Aussagen zu erforderlichen Korrekturen bestimmter Bilanzpositionen im Überblick dargestellt.

Sachanlagen/Immobilien als Finanzanlagen. Bei Sachanlagen und Immobilien als Finanzanlagen ist eine Anpassung erforderlich, wenn nach IAS/IFRS anders als linear abgeschrieben wird oder die Nutzungsdauer deutlich von der steuerlichen abweicht. Unterschiede aufgrund steuerlicher Halbjahresabschreibung oder aufgrund geringwertiger Wirtschaftsgüter sind idR jedoch nicht anzupassen. Zudem besteht nach IFRS für bestimmte Vermögenswerte ein Wahlrecht zur Neubewertung mit dem Fair Value (Neubewertungsrücklage). Eine Neubewertung ist im EStG nicht vorgesehen, sodass für steuerliche Zwecke entsprechende Anpassungen vorzunehmen sind (zB bei planmäßiger AfA, Veräußerungserlösen, etc).

Immaterielle Vermögenswerte. Während für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände nach IFRS eine Aktivierungspflicht besteht, gilt nach EStG und UGB das Aktivierungsverbot. Im Jahr der Aktivierung hat daher eine Korrektur um die aktivierten Eigenleistungen zu erfolgen. Außerdem ist auch eine nach IFRS-Grundsätzen vorgenommene AfA zu korrigieren.

Derivativer Firmenwert. Anders als nach IFRS erfasst der Firmenwert laut UGB auch zB Kundenstock, Marken und Ähnliches. Eine Korrektur für steuerliche Zwecke ist dann notwendig, wenn die Nutzungsdauer von der im Steuerrecht vorgesehenen 15-jährigen Nutzungsdauer abweicht. Ein Firmenwert wird nach IFRS nicht planmäßig abgeschrieben, während nach steuerlichen Grundsätzen eine planmäßige Abschreibung auf 15 Jahre zu erfolgen hat.

Finanzielle Vermögenswerte. Gemäß UGB/EStG besteht ein Abschreibungswahlrecht bei Finanzanlagen bei vorübergehender Wertminderung. Entfallen die Gründe für die Wertminderung, ist eine Wertaufholung bis zur Höhe der Anschaffungskosten wahlweise möglich. Bei Finanzanlagen iS des § 228 (1) UGB hat zwingend eine Zuschreibung zu erfolgen. Nach IFRS werden finanzielle Vermögenswerte in vier Kategorien eingeteilt, welche jeweils andere Bewertungsgrundsätze verfolgen. Diese sind entsprechend an die UGB/EStG-Vorschriften umzurechnen.

Beteiligungen im Einzelabschluss. Bei Beteiligungen ist grundsätzlich keine Korrektur erforderlich. Die Wertermittlung bei dauerhafter Wertminderung erfolgt sowohl nach Steuerrecht als auch nach IFRS nach vergleichbaren Methoden. Die Sonderbestimmungen des KStG sind jedoch zu beachten (zB ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen, Siebentel-Abschreibungen, etc).

Pensionsrückstellungen und sonstige Rückstellungen. Pensionsrückstellungen sind gem den steuerlich vorgegebenen Parametern anzupassen. Nach IFRS erfolgt bei langfristigen Rückstellungen eine Abzinsung mit einem unternehmensspezifischen Zinssatz. Steuerlich hat eine Anpassung zu erfolgen, wenn der Diskontierungseffekt nach IAS 37 wesentlich abweicht (wobei nur signifikante Einzelpositionen angepasst werden müssen).

Umrechnung monetärer Posten in Fremdwährung. Nach IFRS werden Umrechnungsdifferenzen bei Folgebewertungen erfolgswirksam erfasst. Umrechnungsgewinne dürfen in UGB/EStG mangels Realisierung nicht erfasst werden (Imparitätsprinzip). Steuerlich ist daher eine Korrektur erforderlich, soweit nicht realisierte Fremdwährungsgewinne erfolgswirksam erfasst wurden.

Leasinggüter. Grundsätzlich hat eine Anpassung an die Zurechnungsregelungen für Leasing gem EStR zu erfolgen. Eine Korrektur soll jedoch nur dann notwendig sein, wenn das ausländische Gruppenmitglied Leasinggeschäfte betreibt oder große Teile des Sachanlagevermögens geleast hat.

Auftragsgefertigte Bestände. In den Perioden vor der Übergabe ist eine Korrektur um den in den IFRS ausgewiesenen Teilgewinn erforderlich (keine „percentage of completion“ nach UGB/EStG). In der Periode des Verkaufes erfolgt eine Korrektur um die in IFRS erfassten Teilgewinne in den Vorperioden.



Christoph Riegler
criegler@deloitte.at

ImmoESt auch bei (scheinbar) unentgeltlichen Geschäften

Inhalt. Werden bei Immobilienschenkungen und -erbschaften Ausgleichszahlungen geleistet, so kann der scheinbar unentgeltliche Vorgang ImmoESt auslösen.

Gemischte Schenkung. Nach der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wird bei gemischten Schenkungen ertragsteuerlich insgesamt Unentgeltlichkeit angenommen, wenn Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt. Es ist dabei auf die Wertrelation von Leistung und Gegenleistung abzustellen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Gegenleistung die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht übersteigt. Eine Immobilienschenkung kann hier keine ImmoESt auslösen.

Schenkung mit Ausgleichszahlung. Anders stellt sich die Rechtslage dar, wenn sich im Zusammenhang mit einer Grundstücksschenkung der Geschenknahmer verpflichtet, aus eigenem Vermögen eine Ausgleichszahlung an einen Dritten zu leisten. Eine steuerlich relevante Veräußerung stellt nämlich nach Auffassung der Finanzverwaltung beispielsweise dann eine Übertragung einer Immobilie von einem Elternteil an ein Kind dar, wenn sich dieses dadurch verpflichtet, aus eigenem Vermögen Zahlungen an einen Dritten (zB Bruder/Schwester) zu leisten und die Ausgleichszahlung mehr als 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes beträgt. Ein unentgeltlicher Erwerb liegt laut Finanzverwaltung nur dann vor, wenn die Ausgleichszahlung (aus eigenen Mitteln des „Geschenknahmers“) sich auf höchstens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes beläuft. Ein Ausgleich aus übertragenem Vermögen ist unbeachtlich und schadet der Immobilienschenkung nicht.

Erbauseinandersetzung. Eine ähnliche Überlegung wie bei der Schenkung mit Ausgleichszahlungen stellt die Finanzverwaltung bei Erbauseinandersetzungen an. Die Beurteilung, ob bei einer Erbauseinandersetzung eine Veräußerung oder eine Nachlassteilung ohne Veräußerungscharakter vorliegt, ist deshalb relevant, da die zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsgüter steuerlich bereits mit dem Todestag des Erblassers den Erben zuzurechnen sind und daher sämtliche Transaktionen nach dem Todestag aus Sicht der Erben steuerlich zu würdigen sind.

Bei einem Verzicht auf Wirtschaftsgüter eines Nachlasses gegen eine Ausgleichszahlung liegt eine Veräußerung grundsätzlich dann vor, wenn der Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln (bzw. aus der Vermögens-

sphäre des Übernehmers) geleistet wird und der Wertausgleich mehr als die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ausmacht. Keine Veräußerung liegt jedoch bei der Übertragung von Grundstücksanteilen aus dem Nachlass gegen Gewährung anderer Wirtschaftsgüter des Nachlasses (zB Sparbuch, anderes Grundstück, Bargeld) bzw. Ausgleichszahlung aus Mitteln des Nachlasses vor. Dies gilt ebenfalls bei einer Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch den Pflichtteilsberechtigten gegen eine Ausgleichszahlung in der Höhe des Pflichtteils.

Fazit. Ausgleichszahlungen bei scheinbar unentgeltlichen Immobilienübertragungen können nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einer ImmoESt-Pflicht führen. Dies ist insofern nachvollziehbar, als Übertragungsvorgänge, die in wirtschaftlicher Sicht einer Veräußerung gleichkommen, auch steuerlich wie eine Veräußerung behandelt werden müssen. Für die Praxis herausfordernd wird sein, derartige Fälle als „ImmoESt-Fälle“ zu erkennen, da die Entgeltlichkeit vielfach nicht auf den ersten Blick feststellbar sein wird. Will man ImmoESt-Risiken im Zusammenhang mit unentgeltlichen Liegenschaftsübertragungen vermeiden, so wird auf die Vereinbarung und Leistung von Ausgleichszahlungen wohl verzichtet werden müssen.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die hier dargestellte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung sich nicht nur auf Liegenschaften, sondern auch auf Wirtschaftsgüter bezieht, die unter Vereinbarung einer Ausgleichszahlung übertragen werden. So können sich auch bei Übertragung einer Beteiligung und Vereinbarung einer Ausgleichszahlung die zB genannten Rechtsfragen (Entgeltlichkeit vs. Unentgeltlichkeit) stellen.



Christian Wilpinger
cwilpinger@deloitte.at

Gebührenpflicht bei einem Unternehmenskauf

Überblick. Nach Ansicht des UFS (23.10.2013, RV/1659-W/11) kann die Errichtung eines Vertrages, der die gesetzlichen Rechtsfolgen eines Unternehmensübergangs iSd § 38 UGB beurkundet, Rechtsgeschäftsgebühren auslösen, wenn darin über den Unternehmenserwerb hinaus explizit die Zession von Forderungen vereinbart wird.

Sachlage. Im Rahmen eines Unternehmensverkaufs wurde ein „Business Transfer Agreement“ verfasst, in dem der Unternehmensübergang nach § 38 UGB vertraglich geregelt war. Dieser Vertrag wurde vorsorglich dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel angezeigt, wobei gleichzeitig ausgeführt wurde, dass, aufgrund der gesetzlich angeordneten Zession, keine Rechtsgeschäftsgebühr ausgelöst wurde. Die Rechtsfolgen des § 38 UGB wurden im Vertrag ausführlich beschrieben; so wurde neben der Anführung der Vermögenswerte, die übergehen sollten, auch ein Erfüllungszeitpunkt festgelegt. In Folge der Anzeige erging ein Bescheid, in dem eine Rechtsgeschäftsgebühr für die Zession von Forderungen vorgeschrieben wurde; gegen den Bescheid wurde Berufung eingebracht.

Entscheidung des UFS. Über die eingelegte Berufung entschied der UFS Wien wie folgt: Grundsätzlich sind Parteienvereinbarungen auch dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (vgl VwGH 11.6.1981, 15/3182/80 und VwGH 17.3.1986, 84/15/0158). Wird lediglich eine gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des § 33 GebG verwirklicht.

Wird ein Rechtsgeschäft jedoch „zusätzlich“ zu einer gesetzlichen Bestimmung, welche die Rechtsfolgen des Rechtsgeschäfts ohnehin festlegt, abgeschlossen, der Rechtsbeziehung also neben dem Gesetz auch noch das Rechtsgeschäft als zusätzlicher Rechtstitel gegeben wird, fallen hingegen sehr wohl Rechtsgeschäftsgebühren an. Gebührenpflichtig ist somit die explizit textierte entgeltliche Abtretung bestimmter oder bestimmbarer Forderungen, wohingegen ein Unternehmenskaufvertrag, in welchem – allenfalls mit einem Verweis auf die zugrundeliegende Saldenbilanz – lediglich die Kaufsumme ausgewiesen wird, keine Gebührenpflicht auslöst.

Im gegenständlichen Fall sprach insbesondere die Festlegung des Zeitpunkts des Rechtsüberganges dafür, dass nicht bloß gesetzlich eintretende Rechtsfolgen

beurkundet wurden. Darüber hinaus war dem Urkundeninhalt zu entnehmen, dass nicht nur das Unternehmen als Gesamtsache, sondern vielmehr die ausdrückliche rechtsgeschäftliche Übertragung von bestimmten im Vertrag aufgezählten „Vermögenswerten“, darunter die so bezeichneten „Außenstände“, Gegenstand des Vertrages war. Selbst wenn die rechtsgeschäftliche Übertragung der Forderungen vorgenommen wurde, um den Unsicherheiten über die Wirkungsweise des § 38 UGB zu begegnen, wird dadurch die Gebührenpflicht nicht ausgeschlossen. Die „zusätzliche“ Willensbildung der Vertragspartner über den Forderungsübergang, die auch beurkundet wurde, löst damit die Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 GebG aus.

Fazit. Obwohl die reine Beurkundung einer gesetzlichen Rechtsfolge zu keiner Gebührenpflicht iSd § 33 GebG führt, kann der Inhalt der Urkunde dennoch eine Gebührenpflicht auslösen, wenn darin bestimmte Rechtsfolgen derart präzisiert werden, dass der Vertrag für sich als Rechtsgeschäft einen zusätzlichen Rechtstitel neben dem Gesetz darstellt. Bei Unternehmensübertragungen ist somit darauf zu achten, dass schriftliche Vereinbarungen, die über den Regelungsumfang des § 38 UGB hinausgehen – etwa der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Übertragung bestimmter Forderungen – Zessionsgebühren auslösen können.



Robert Rzeszut
rrzeszut@deloitte.at

„Freunde-Vereine“ abgabenrechtlich begünstigt?

Überblick. Im Kunst und Kulturbereich existiert eine große Anzahl an sogenannten „Freunde-Vereine“, deren Zweck in der Unterstützung von Kunst- und Kultureinrichtungen bzw Projekten besteht, wie zB „Verein der Freunde der ...“. Anders als gemeinhin angenommen, ist die steuerliche Gemeinnützigkeit derartiger Vereine nicht immer gesichert.

Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit. Die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit sind in den §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung (BAO) geregelt. Demnach muss eine Körperschaft, der die Begünstigungen zukommen sollen, sowohl nach ihrer Rechtsgrundlage als auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit gemeinnützige Zwecke ausschließlich und unmittelbar fördern. Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, fehlt auch nur eine Voraussetzung, so kommen die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht in Betracht. Die meisten „Freunde-Vereine“ haben als begünstigten Zweck die Förderung der Kunst und Kultur. Allerdings kann in vielen Fällen nicht ausreichend dokumentiert werden, dass diese Vereine den begünstigten Zweck auch selbst „unmittelbar“ verfolgen.

Unmittelbarkeit. Eine unmittelbare Förderung von begünstigten Zwecken liegt nur dann vor, wenn eine Körperschaft diese Zwecke selbst verwirklicht. Daraus folgt, dass die Körperschaft sich nicht darauf beschränken darf, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer Körperschaften (zB Theater oder Museen) zu schaffen. Auch die reine Finanzierung von begünstigten Zwecken anderer Einrichtungen (zB durch die Sammlung und Weiterleitung von Spendengeldern) erfüllt nicht das Kriterium der Unmittelbarkeit, auch wenn die Mittel für begünstigte Zwecke verwendet werden sollen. Sammelt daher beispielsweise ein Verein ausschließlich Spenden, um diese anschließend an eine Kunst- bzw Kultureinrichtung weiterzuleiten, und wird der Sammelverein selbst nicht aktiv im Kunst- oder Kulturbereich tätig, so kommen diesem die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht zu.

Erfüllungsgehilfen. Eine unmittelbare Tätigkeit könnte dann in Betracht kommen, wenn sich der „Freunde-Verein“ zur Verwirklichung seiner begünstigten Zwecke eines Erfüllungsgehilfen bedient. In diesem Fall muss dessen Wirken jedoch wie das eigene Wirken des Vereins anzusehen sein, das heißt der Erfüllungsgehilfe muss vertraglich eng an die Weisungen des spendensammelnden Vereins gebunden werden. Darüber hinaus muss die Einschaltung eines Erfüllungsgehilfen auch in der Rechtsgrundlage (Statuten bzw Gesellschaftsver-

trag) des „Freunde-Vereins“ enthalten sein. Die Verwirklichung des begünstigten Zwecks durch einen Erfüllungsgehilfen kommt daher nur unter gewissen Voraussetzungen und unter Einbeziehung der jeweiligen Kunst- und Kultureinrichtung in Betracht.

Fazit. Werden „Freunde-Vereine“ bzw. Spendensammelvereine, nicht selbst „unmittelbar“ zur Erreichung des begünstigten Zweckes tätig, sondern beschränken sie sich auf die Finanzierung anderer Institutionen, so steht die steuerliche Gemeinnützigkeit grundsätzlich nicht zu. Eine Ausnahme kann dann vorliegen, wenn sich der Verein eines Erfüllungsgehilfen bedient. Ist ein Verein nicht als gemeinnützig anzusehen, so unterliegt dieser grundsätzlich der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Abhängig von der Tätigkeit kann auch Unternehmereigenschaft und somit Umsatzsteuerpflicht vorliegen.



Christoph Hofer
chhofer@deloitte.at



Wilfried Krammer
wkrammer@deloitte.at

Finanzministerium ändert Rechtsmeinung zur Vererbung von Verlustvorträgen

Überblick. Mit seinem Informationsschreiben vom 19.12.2013 ändert das BMF hinsichtlich des Überganges des Verlustvortrages auf Erben die bisher vertretene Ansicht. Anlass dafür war das Erkenntnis des VwGH 2010/15/0131, 2011/15/0143 vom 25.4.2013, dessen Auswirkungen auf die Veranlagungsverfahren ab 2013 nachstehend zusammengefasst werden.

Bisheriger Meinungsstand. Der Übergang des Verlustvortrages ist insbesondere beim Erbfall seit längerem umstritten. Während der VwGH bisher in ständiger Rechtsprechung eine Übertragbarkeit des Verlustabzuges vom Erblasser auf die Erben aufgrund seines „höchstpersönlichen Charakters“ abgelehnt hat, gingen nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien nicht aufgebrauchte Verlustvorträge stets im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den/die Erben über. Die Finanzverwaltung stützte sich dabei auf ein Erkenntnis des VfGH, wonach ein Übergang des Verlustabzuges nach Maßgabe der Erbquoten zulässig ist. Dies gilt auch dann, wenn der verlustverursachende Betrieb von den Erben nicht übernommen wird.

VwGH-Erkenntnis vom 25.4.2013. Im genannten Erkenntnis urteilte der VwGH nunmehr – entgegen der bisherigen Aussage in den Einkommensteuerrichtlinien – dass die bloße Stellung des Erben als Gesamtrechtsnachfolger nicht zum Übergang der nicht aufgebrauchten Verlustvorträge führt. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob der verlustverursachende Betrieb übernommen wurde.

Auswirkungen auf die Veranlagungsverfahren ab 2013. In Anlehnung an die Rechtsprechung ändert das Finanzministerium ab der Veranlagung 2013 seine Rechtsmeinung. Für diese Veranlagungszeiträume sind beim Erben noch nicht verbrauchte Verlustvorträge des Erblassers nur insoweit zu berücksichtigen, als auch der verlustverursachende Betrieb durch den Erben von Todes wegen unentgeltlich übernommen wurde. Bei der Übertragung eines Teilbetriebes von Todes wegen bemessen sich die offenen Verlustvorträge nach dem Verkehrswertverhältnis. Wird ein Mitunternehmeranteil von Todes wegen übertragen, gehen ausschließlich die durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verlustvorträge über. Eine spätere Veräußerung oder Aufgabe des verlustverursachenden Betriebes durch den betriebsübernehmenden Erben ist für die Zulässigkeit des Verlustabzuges nicht relevant.

Ausgeschlossen ist hingegen der Übergang des Verlustvortrages, wenn der verlustverursachende Betrieb vom Erben noch zu Lebzeiten des Erblassers veräußert oder aufgegeben oder auch insolvent wurde. Ebenso kann der Verlustvortrag selbst dann nicht übergehen, wenn der verlustverursachende Betrieb noch zu Lebzeiten an den späteren Erben geschenkt wird.

Übergangsregel. Nach der Veranlagung 2012 noch nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers sind gemäß Informationsschreiben des Finanzministeriums wie folgt zu behandeln:

- Die noch offenen Verlustvorträge sind jenem Erben zuzurechnen, der den verlustverursachenden Betrieb von Todes wegen übernommen hat. Den Miterben steht auch kein anteiliger Verlustabzug für Verluste des Erblassers mehr zu.
- Wurden in den Vorjahren von Miterben bereits anteilig Verluste des Erblassers verbraucht, so sind beim betriebsübernehmenden Erben nur noch jene Verluste zu berücksichtigen, die nach der Veranlagung 2012 vorhanden sind. Die bereits von Miterben im Wege des Verlustabzuges bis einschließlich 2012 berücksichtigten anteiligen Verlustvorträge dürfen beim Erben, der den Betrieb von Todes wegen übernommen hat, nicht nochmals berücksichtigt werden. Während hinsichtlich der bis zur Veranlagung 2012 verwerteten Verlustvorträge keine Änderung eintritt, kann es ab dem Jahr 2013 zu einer „Umverteilung“ von Verlustvorträgen zu den betriebsübernehmenden Miterben kommen.

Fazit. Durch die – durchaus überraschende – Rechtsprechung des VwGH in 2013 sah sich das Finanzministerium veranlasst, seine Rechtsmeinung zum Übergang des Verlustvortrages im Erbfall zu ändern. Dies ist zwar grundsätzlich erforderlich gewesen, doch geht das Finanzministerium in seiner ab der Veranlagung 2013 anzuwendenden Rechtsauffassung über die „Vorgabe“ des VwGH wohl deutlich hinaus. So wäre wohl insbesondere der Ausschluss des Überganges des Verlustvortrages im Falle der Schenkung des verlustverursachenden Betriebes vor Ableben an die späteren Erben entbehrlich gewesen.



Florian Woditschka
fwoditschka@deloitte.at

VwGH zur Gemeinnützigkeit von Vereinen

Überblick. Der VwGH hat kürzlich zur abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeit von Vereinen, die bestimmte erwerbswirtschaftliche Interessen verfolgen, Stellung genommen. Die Förderung der Vermarktung eines Produkts, auch wenn dieses ein regionales Kulturgut darstellt, ist demnach keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit und daher steuerlich nicht begünstigt.

Sachverhalt. Ein Verein verfolgte gemäß seinen Statuten die bessere Vermarktung des Produkts Wein (Koordination des Absatzes, Marketingmaßnahmen, Unterstützung bei der Vertragsgestaltung, etc.) aus einer gewissen Region. Unter anderem vergab der Verein auch Gütesiegel (in Form von Weinverschlusskapseln) an ausgewählte Produzenten. Der Verein sah sich selbst als gemeinnützig an, da er den begünstigten Zweck der Förderung der Kultur des entsprechenden Weinbaugebiets sowie den gemeinnützigen Konsumentenschutz verfolgte.

Entscheidung des VwGH. Der VwGH führt in seinem Erkenntnis aus, dass die Vereinszwecke, nämlich im Wesentlichen die bessere Vermarktung des Produkts Wein, eine Förderung bestimmter erwerbswirtschaftlicher Interessen darstellt und somit keinesfalls als begünstigte Zwecke im Sinne des § 35 BAO anzusehen sind (VwGH vom 19.09.2013, 2010/15/0117). In seinem Erkenntnis verweist der VwGH auf die bisherige Judikatur, nach der die Interessensvertretung von bestimmten erwerbswirtschaftlichen Personengruppen generell nur eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit darstellt und daher das für die steuerliche Gemeinnützigkeit notwendige Merkmal der Unmittelbarkeit fehlt. Die Tätigkeit von Berufs- und Wirtschaftsverbänden bzw. Interessensvertretungen kann daher nicht gemeinnützig im Sinne der Bundesabgabenordnung und somit auch nicht begünstigt sein. Auch die Vermarktung eines unter Auflagen produzierten Genussmittels (Wein) kann laut VwGH keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit auf kulturellem oder sonstigen gemeinnützigem Gebiet darstellen, selbst wenn dieses Genussmittel als regionales Kulturgut anzusehen ist.

Irrelevanz der Vereinsrichtlinien. Neben den inhaltlichen Aussagen rügt der VwGH in seinem Erkenntnis auch den vormaligen Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht), der sich in der Begründung seiner Entscheidung auf die vom BMF veröffentlichten Vereinsrichtlinien bezogen hat. Der VwGH hält ausdrücklich fest, dass Erlässe des Bundesministeriums nicht Grundlage der Entscheidung einer Abgaben-

behörde sein können. Der UFS hat in seiner – dem berufenden Verein teilweise rechtgebenden – Entscheidung nämlich nicht auf das Gesetz gestützt und die dazu ergangene Rechtsprechung des VwGH beachtet, sondern sich auf anders lautende Richtlinien und Verwaltungspraxis gestützt. Bereits aus diesem Grund war die Entscheidung des UFS mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Fazit. Der VwGH hat ein weiteres Mal klargestellt, dass die Förderung erwerbswirtschaftlicher Interessen nicht gemeinnützig und somit steuerlich nicht begünstigt sein kann. Die Rechtsform des Vereins wird zwar häufig zur gemeinsamen Wahrnehmung beruflicher Interessen gewählt. Die Tatsache, dass die Vereinsbehörden derartige Vereine zulassen, sagt jedoch noch nichts über deren steuerliche Gemeinnützigkeit aus.

Auch ist die Frage der steuerlichen Gemeinnützigkeit alleine auf Basis der gesetzlichen Bestimmungen und der Judikatur der Höchstgerichte zu entscheiden. Die oftmals großzügigere Auslegung der Finanzverwaltung in den Vereinsrichtlinien kann dagegen keine Grundlage für die Entscheidung der Abgabenbehörde darstellen.



Christoph Hofer
chhofer@deloitte.at

Vorschlag zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie

Überblick. Die Kommission hat am 25.11.2013 einen Vorschlag (COM(2013) 814) zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie veröffentlicht. Die geplanten Änderungen betreffen Missbrauchsbestimmungen, die es den Mitgliedstaaten ermöglichen sollen, Maßnahmen gegen Steuerbetrug und -hinterziehung zu setzen.

Derzeitiger Stand. Die Mutter-Tochter-Richtlinie (2011/96/EU) enthält in ihrer derzeitigen Fassung lediglich den Hinweis darauf, dass die Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Missbrauch und Steuerhinterziehung nicht entgegensteht (Artikel 1 Absatz 2). Nach Ansicht der Kommission ist diese Missbrauchsbekämpfungsbestimmung jedoch zu unklar formuliert, weshalb eine Ergänzung der vorliegenden Klausel geboten scheint.

Der Vorschlag. Ziel der vorgeschlagenen Änderungen ist, eine umfassendere allgemeine Regel gegen Missbrauch in die Mutter-Tochter-Richtlinie aufzunehmen, um die bestehenden Schwierigkeiten, insbesondere in Zusammenhang mit hybriden Finanzierungen, auszuräumen und eine effizientere Wirkungsweise von nationalen Maßnahmen zu ermöglichen. Die Anpassung der Richtlinie soll auch den Qualifikationskonflikten, die sich dadurch ergeben, dass nationale Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen häufig unterschiedlich ausgestaltet sind und unterschiedliche Ziele verfolgen, entgegenwirken. Überdies soll die doppelte Nichtbesteuerung von Dividenden, dh steuerliche Absetzbarkeit bei der auszahlenden Gesellschaft bei gleichzeitiger Steuerbefreiung der Dividende im anderen Land (kurz „Hybrid-Kapital“) verhindert werden.

Künstliche Gestaltungen. Die neue Bestimmung (zusätzlicher Absatz 1a in Artikel 1 der Richtlinie) soll Dividenden im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuerbefreiung ausnehmen. Die Steuerbefreiung wird demnach versagt, wenn eine „künstliche Gestaltung oder eine künstliche Reihe von Gestaltungen vorliegt, die dem wesentlichen Zweck dient, einen unangemessenen steuerlichen Vorteil zu erlangen und die Geist, Ziel und Zweck der herangezogenen Steuervorschriften zuwiderläuft“. Eine künstliche Gestaltung liegt insbesondere dann vor, wenn die Transaktionen, Regelungen, Handlungen oder Verpflichtungen die wirtschaftliche Realität nicht widerspiegeln. Dies ist unter anderem der Fall, wenn die rechtlichen Merkmale der einzelnen Schritte nicht im Einklang mit der rechtlichen Substanz der Gestaltung als Ganzes stehen, oder die Gestaltung

einem vernünftig anzusehenden Geschäftsgebaren widerspricht. Weiters sind Gestaltungen mit einander ausgleichenden Elementen, zirkuläre Transaktionen und Gestaltungen, die zu einem bedeutenden steuerlichen Vorteil führen, der sich nicht in den eingegangenen Risiken und Cashflows widerspiegelt, als künstlich einzustufen.

Keine doppelte Nichtbesteuerung. Grundsätzlich sind Dividenden nach der Systematik der Mutter-Tochter-Richtlinie im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nicht mit einer Quellensteuer belastet und im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit. Wären Dividenden jedoch im Quellenstaat abzugsfähig, würde es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen. Daher soll gemäß dem Vorschlag der Kommission die Regelung in die Mutter-Tochter-Richtlinie aufgenommen werden, dass Dividenden bei der Muttergesellschaft nicht von der Besteuerung befreit werden müssen, sofern diese bei der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind (Artikel 4).

Österreichische Rechtslage. Der Wortlaut der nationalen österreichischen Missbrauchsbekämpfungsbestimmung (§ 22 BAO) ist bereits sehr weit gefasst. Die ausführliche Definition künstlicher Gestaltungen laut dem Änderungsvorschlag für die Mutter-Tochter-Richtlinie könnte daher zu einer weiteren Verschärfung der innerstaatlichen Anti-Missbrauchsbestimmung führen. Im Hinblick auf eine mögliche doppelte Nichtbesteuerung von Dividenden enthält das österreichische Recht bereits jetzt eine Regelung, die die Steuerbefreiung der Dividenden auf Ebene der Muttergesellschaft versagt, wenn die Dividenden bei der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind (§ 10 Abs 7 KStG).

Ausblick. Die Umsetzung der Änderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie ist bis Anfang 2015 geplant. Es bleibt abzuwarten, ob der Vorschlag der Kommission in dieser Form von den Mitgliedstaaten angenommen wird.



Edith Lebenbauer
elebenbauer@deloitte.at

Wartungserlass 2013 – Teil 2 des Streifzugs durch die Umsatzsteuer

Überblick. Im Umsatzsteuer-Wartungserlass 2013 finden sich Änderungen im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen für Bank- und Zwischenbankleistungen. Nachfolgend sind die wesentlichen Neuerungen bzw. Ergänzungen zusammengefasst.

Portfolioverwaltung. Gemäß dem EuGH-Urteil vom 19.7.2012, Rs C-44/11 „Deutsche Bank AG“ (eingearbeitet in UStR Rz 348, 642d und 767a) stellt die entgeltliche Tätigkeit eines Unternehmers, der aufgrund eigenen Ermessens (dh ohne vorhergehende Weisung des Kunden) über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht, eine einheitliche sonstige Leistung dar (siehe [unseren Beitrag vom 29.8.2012](#)). Dies gilt lt UStR auch dann, wenn die Analyse und Beaufsichtigung des Vermögens sowie die durchgeführten Transaktionen jeweils getrennt abgerechnet werden. Entscheidet hingegen der Kunde, ob und welche konkreten Transaktionen durchgeführt werden, liegen mehrere selbständige Hauptleistungen vor, die umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen sind.

Verwaltung von Sondervermögen. Die EuGH-Urteile in den Rechtssachen *Wheels* (7.3.2013, Rs C-424/11) zum Begriff des Sondervermögens und *GfBK* (7.3.2013, Rs C-275/11) zur Anwendung der Steuerbefreiungen für fondsspezifische Leistungen durch Dritte wurden in Rz 772a eingearbeitet (vgl im Detail [unseren Beitrag vom 3.5.2013](#)).

Versicherungsleistungen bei Leasingverträgen. In UStR Rz 349 wurde das EuGH-Urteil Rs C-224/11 „BGZ Leasing“ vom 17.01.2013 eingearbeitet, wonach davon auszugehen ist, dass es sich bei der in der Versicherung des Leasingobjektes bestehenden sonstigen Leistung um eine – neben der Gebrauchsüberlassung des KFZ – eigenständige sonstige (Versicherungs-)Leistung handelt, wenn beim Abschluss eines Leasingvertrages auch ein Versicherungsvertrag abgeschlossen wird (vgl [unseren Beitrag vom 27.5.2013](#)).

Kreditgewährung beim Factoring. In Anlehnung an die BFH-Judikatur wurde klargestellt, dass beim Factoring keine steuerfreie Kreditgewährung des Unternehmers (Factors) an den Anschlusskunden vorliegt, wenn der Unternehmer in der zugrunde liegenden Kaufpreisvereinbarung und in den Abrechnungen neben den Factoringgebühren getrennt ein Entgelt für die Vorfinanzierung ausweist (vgl auch BFH 15.5.2012, XI R 28/10). Die mit der Factoringleistung einhergehende Kreditgewährung stellt eine unselbständige Nebenleistung dar

und teilt als solche das Schicksal der Hauptleistung. Abweichend davon kann die Kreditgewährung jedoch dann als eigenständige und gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG steuerfreie Hauptleistung zu beurteilen sein, wenn sie eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn die Laufzeit mindestens ein Jahr beträgt oder die Kreditgewährung getrennt vereinbart und abgerechnet wird.

Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen. Das VwGH-Erkenntnis 2008/13/0172 vom 28.3.2012 wurde in Rz 1016 eingearbeitet. Demnach ist es Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass die Zusammenschlüsse lediglich Kostenersatz fordern und dass die Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Erforderlich ist dabei nicht nur, dass der Zusammenschluss hinsichtlich der Leistungen an seine Mitglieder insgesamt keinen Gewinn erzielt, sondern auch eine verursachungsgerechte Aufteilung auf die einzelnen Mitglieder erfolgt.



Christina Stifter
cstifter@deloitte.at

VwGH zur Aktivierungspflicht bei Kapazitätsausweitung

Überblick. Der VwGH hat in einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung zur Frage von aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand Stellung genommen. Kommt es beim Austausch von Wirtschaftsgütern zu einer wesentlichen Kapazitätserweiterung, so ändert sich die Wesensart des Wirtschaftsguts. Die angefallenen Aufwendungen müssen dann aktiviert werden.

Sachverhalt. Eine im Eigentum einer Gemeinde stehende GmbH betreibt das Trinkwasserleitungsnetz für die Gemeinde. Im Rahmen der Sanierung des Leitungsnetzes wurden alte gegen neue Trinkwasserrohre ausgetauscht, wobei rund die Hälfte durch solche mit einem größeren Durchmesser ersetzt wurde. Die GmbH qualifizierte die angefallenen Aufwendungen als sofort abzugsfähige Instandhaltungskosten. Die Betriebsprüfung anerkannte dies nicht und ging stattdessen von aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand aus, der über die Nutzungsdauer abzuschreiben ist. Die GmbH bestritt nicht, dass es durch breitere Rohre zu einer erheblichen Erweiterung der Leitungskapazität gekommen ist (unter anderem war auch die Verbesserung der Leitungskapazität ein Grund der Sanierungsarbeiten). Trotzdem habe sich nach Ansicht der GmbH die Wesensart des Wirtschaftsguts „Wasserleitung“ nicht verändert. Außerdem wurde nach Ansicht der GmbH nur ein kleiner Teil des gesamten Wirtschaftsguts „Wasserleitung“ (bestehend aus Leitungstrasse, den Anlagen zur Leitungsführung, den Wasserleitungsrohren, etc) ausgetauscht, sodass nur ein Austausch von Bestandteilen zur Erhaltung des Nutzungspotentials und somit sofort absetzbare Reparaturkosten vorlägen.

Entscheidung des VwGH. Der VwGH führt in seinem Erkenntnis 2011/15/0114 vom 21.11.2013 aus, dass für die Frage der Herstellung wesentlich ist, ob durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes geändert wird. Dies ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahmen zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt nicht zu Herstellungsaufwand, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht verändert wird. Erneuerungen, die unabhängig von den zwangsläufigen Folgen der Verwendung zeitgemäßer Materialien zu einer wesentlichen Kapazitätsausweitung führen, sind hingegen als Herstellungsmaßnahmen einzustufen. Da im gegenständlichen Fall die Maßnahme auf die Erhöhung der Wasserdurchflussmenge ausgerichtet war und eine Kapazitätsausweitung um mehr als 50 % eingetre-

ten ist, liegt eine wesentliche Kapazitätsausweitung vor, sodass die angefallenen Kosten als aktivierungspflichtige Herstellungsaufwendungen einzustufen sind. Der Annahme von Herstellungsaufwand steht es auch nicht entgegen, dass nur ein kleiner Teil der gesamten Wasserversorgungsanlage ausgetauscht wurde.

Auswirkungen. Obwohl sich das VwGH-Erkenntnis ausschließlich auf die Frage der Abgrenzung von sofort aufwandswirksamen Erhaltungsaufwendungen zu aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwendungen im betrieblichen Bereich bezieht, könnten die darin getroffenen Feststellungen auch Auswirkungen auf ähnliche Fragestellungen im Bereich der Vermietung und Verpachtung (Abgrenzung Instandhaltung, Instandsetzung und Herstellung) haben. Die bisher recht großzügige Judikatur des VwGH zur Frage der sofortigen Absetzbarkeit von Sanierungsaufwendungen wurde durch das aktuelle Erkenntnis deutlich eingeschränkt.

Fazit. Die Frage der Aktivierungspflicht von Sanierungsaufwendungen kann maßgebliche steuerliche Auswirkungen haben. Im Idealfall sollte bereits im Rahmen der Planung derartiger Maßnahmen auf die steuerliche Behandlung (sofortige Absetzung oder Verteilung über die Nutzungsdauer) Rücksicht genommen werden.



Christoph Hofer
chhofer@deloitte.at

Update zur gewerblich geprägten Personengesellschaft in Deutschland

Überblick Einkünfte österreichischer Gesellschafter einer deutschen vermögensverwaltenden GmbH & Co KG unterlagen bislang in Österreich aufgrund der deutschen Gewerblichkeitsfiktion regelmäßig keiner Besteuerung. Der deutsche Bundesfinanzhof bestritt zuletzt die DBA-rechtliche Wirkung dieser Regelung, was wiederum dem österreichischen BMF Anlass gab, die Verwaltungspraxis zu hinterfragen (vgl. [unseren Beitrag vom 8.8.2012](#)). In Reaktion auf den BFH schwenkte zwischenzeitlich auch das deutsche BMF um. Zweifel vergangener Jahre im Verhältnis Deutschland-Österreich scheinen ausgeräumt.

Gewerbliche Prägung. Nach deutschem Recht gilt die Tätigkeit einer Personengesellschaft, bei der (mittelbar) ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind, als Gewerbebetrieb (gewerbliche Prägung), auch wenn diese tatsächlich vermögensverwaltend tätig ist (Erzielung von Lizenzen, Zinsen, Dividenden). Österreichische Gesellschafter einer deutschen GmbH & Co KG, die ihre passive Betätigung über das deutsche Büro der KG ausüben (Personengesellschaftsbetriebsstätte), wären somit mit den ihnen zurechenbaren Einkünften regelmäßig nur in Deutschland steuerpflichtig. Auch wenn dem österreichischen Steuerrecht eine solche Regelung fremd ist, akzeptierte in der Vergangenheit das österreichische BMF den deutschen Besteuerungsanspruch unter Anwendung der Prinzipien des *OECD Partnership Reports* (vgl. zB EAS 3167).

Der Meinungsschwenk. Nachdem der BFH die DBA-rechtliche Wirkung der Geprägetheorie zuletzt verworfen hatte, löste sich auch das österreichische BMF von dieser Verwaltungspraxis und meldete (zumindest) für jene Fälle, in denen die deutsche Finanzverwaltung eine Umsetzung der BFH Judikatur zuließ, Besteuerungsanspruch an (vgl. zB EAS 3265).

Die Bestätigung. Im November 2013 veröffentlichte das deutsche BMF den Entwurf eines Schreibens über die „Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften“ (Aktualisierung des Schreibens vom 16.4.2010 mit weitreichenden inhaltlichen Ergänzungen auch abseits der Thematik der gewerblichen Prägung/Infektion) und bestätigte hierin die Ansicht des BFH: Für Einkünfte „nicht originär gewerblich tätiger, sondern lediglich gewerblich geprägter Personengesellschaften“ gelten auf DBA-Ebene die Grundsätze vermögensverwaltender Personengesellschaften. Da die (gewerblich geprägte) vermögensverwaltende GmbH & Co KG keine Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA erwirtschaftet, kann auch keine Einkünftezurechnung zu

einer Betriebsstätte erfolgen. Einschlägig sind vielmehr außerbetriebliche Verteilungsnormen bzw. das Belegenheitsprinzip bei unbeweglichem Vermögen. Im Ergebnis bleibt bei einer vermögensverwaltenden deutschen GmbH & Co KG der österreichische Besteuerungsanspruch hinsichtlich der Einkünfte der österreichischen Gesellschafter aufrecht und Deutschland hat nur eingeschränkte Quellenbesteuerungsrechte. Bei Aufgabe einer originär gewerblichen Betätigung der Personengesellschaft sind deutsche Steuerentstrickungsvorschriften zu beachten.

Altfälle. Für bestimmte Altfälle (Wegzugsfälle mit DBA-Bezug) gilt aufgrund gesetzlicher Sonderregelung: Wurde Vermögen bis zum Stichtag 29.6.2013 in Deutschland steuerneutral in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft transferiert, so soll dieses Vermögen bzw. daraus erzielte laufende Einkünfte weiterhin in Deutschland steuerhängig (steuerpflichtig) bleiben, soweit bis zum Stichtag keine Veräußerung/Entnahme des Vermögens/des Mitunternehmeranteils erfolgte. Andernfalls gilt unmittelbare Anwendbarkeit der BFH Judikatur unter Berücksichtigung deutscher Entstrickungsvorschriften (soweit verfahrensrechtlich möglich). Fälle der Doppelbesteuerung sind im Verständigungsweg zu lösen.

Das Anwendungsschreiben des deutschen BMF liegt derzeit im Entwurf vor, die Begutachtungsfrist ist jedoch bereits abgelaufen.



Andreas Götz
agoetz@deloitte.at

Kurz-News

VwGH verneint SV-Beitragspflicht bei kostenlosen Mitarbeiterkonten

Überblick. Der VwGH entschied in dem Erkenntnis vom 13.11.2013, 2012/08/0164, dass eine kostenlose Kontoführung für Bankmitarbeiter keine sozialversicherungsrechtliche Beitragspflicht im Sinne eines Sachbezugs auslöst.

Intensives betriebliches Interesse. Der VwGH begründet die Entscheidung, keine Beitragspflicht bei Gratis-Mitarbeiterkonten entstehen zu lassen, mit einem intensiven betrieblichen Interesse von Seiten der Bank, da diese einerseits in der Personalverwaltung und Lohnverrechnung Kosten sparen, andererseits laut Wertpapiergesetz ohnehin von jedem Mitarbeiter geordnete wirtschaftliche Verhältnisse verlangen und dessen Wertpapiergeschäfte kontrollieren muss. Durch eine interne Kontoführung erhalte die Bank eine Übersicht über die finanziellen Verhältnisse der Mitarbeiter. Weiters entstehen der Bank durch die Kontoführung der Mitarbeiter nur geringe Kosten, da diese keinen Beratungsaufwand verursachen würden und dazu angehalten werden würden, ihre Bankgeschäfte über das kostengünstige E-Banking durchzuführen.

Gegenteilige steuerliche Entscheidung des UFS. Der UFS entschied bereits am 19.10.2010 (RV/0241-W/09), dass bei einer kostenlosen Kontoführung ein steuerlicher Sachbezugswert von 72 Euro pro Person und Jahr als rechtens anzusehen ist. Hierbei ging der UFS auch davon aus, dass jener Betrag heranzuziehen ist, den die entsprechende Bank ihren Kunden in Rechnung stellt und nicht jene speziell für Mitarbeiter geltenden vergünstigten Konditionen.

Fazit. Der geringe Wert der Zuwendung und der sich überdies ergebende Nachteil für die Mitarbeiter, der aus einer umfassenden Offenlegung der finanziellen Situation und daraus erschließbarer Lebensumstände für den Dienstgeber und Kollegen besteht, veranlassten, gemeinsam mit dem intensiven betrieblichen Interesse der Bank, den VwGH diese Zuwendung nicht als sozialversicherungspflichtige Sachzuwendung zu klassifizieren. Wie der VwGH im Bereich der Lohnsteuer entscheidet, bleibt abzuwarten, eine entsprechende Beschwerde ist jedenfalls bereits anhängig.

Verfassungswidrigkeit bei Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Managergehältern über EUR 500.000?

Überblick. Mit Wirkung ab 1.3.2014 wurde die steuerliche Abzugsfähigkeit von Managergehältern über EUR 500.000 versagt. Diese neue Bestimmung des AbgÄG 2014 ist insofern zweifelhaft, da begründete Bedenken gegen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer derartigen Einschränkung im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes bestehen, zumal es nach Ansicht vieler Experten an einer sachlichen Rechtfertigung fehlt. In Anbetracht dessen ist für betroffene Unternehmen und Personen nun zu überlegen, wie man gegen die neue Bestimmung vorgehen kann.

Anlassfall. Grundsätzlich wäre es denkbar, dass der VfGH die neue Bestimmung wegen Verfassungswidrigkeit aufhebt. Um von einer derartigen Gesetzesaufhebung zu profitieren, ist es erforderlich, rechtzeitig den eigenen Fall als sog. „Anlassfall“ beim VfGH vorzubringen; andernfalls könnte man bei einer vom VfGH allenfalls großzügig angesetzten „Reparaturfrist“ nicht von einer rückwirkenden Aufhebung erfasst sein. Um in den Genuss einer allfälligen „Anlassfallwirkung“ zu gelangen, wäre es daher empfehlenswert, den eigenen Fall umgehend beim VfGH vorzubringen. Der rascheste Weg wäre eine Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2014, welcher gemäß AbgÄG 2014 im Falle von Managergehältern über EUR 500.000 in den Vorjahren entsprechend erhöht werden soll. Dabei wäre vom zuständigen Finanzamt aufgrund Vorliegens einer verfassungsrechtlichen Frage keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, sodass eine Vorlage an das Bundesfinanzgericht (BFG) ohne Aufschub zu erfolgen hätte. Es ist zu erwarten, dass das BFG aufgrund der derzeitigen Gesetzeslage einer Beschwerde nicht stattgeben würde, jedoch den Weg zum VfGH offen lässt.

Individualantrag. Parallel dazu wäre auch ein Individualantrag beim VfGH hinsichtlich eines Gesetzesprüfungsverfahrens denkbar, wobei es jedoch aufgrund des engen Anwendungsbereichs im Steuerrecht wenig wahrscheinlich ist, dass der VfGH daraufhin ein Gesetzprüfungsverfahren einleitet. Weiters kommt Individualanträgen in der Regel keine Anlassfallwirkung zu, sodass jedenfalls eine Beschwerde gegen einen auf Basis der neuen Bestimmung festgesetzten Vorauszahlungsbescheid 2014 in Betracht gezogen werden sollte.

Steuertermine im April 2014

Am 15.4.2014 sind ua fällig:

- **Umsatzsteuervorauszahlung** für Februar 2014.
- **Normverbrauchsabgabe** für Februar 2014.
- **Kapitalertragsteuer** für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren für Februar 2014.
- **Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe** für Februar 2014.
- **Werbeabgabe** für Februar 2014.
- **Lohnsteuer** für März 2014
- **Dienstgeberbeitrag** zum Familienbeihilfenausgleichsfonds für März 2014.
- **Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag** für März 2014.
- **Kommunalsteuer** für März 2014.
- **Abzugsteuer gem § 99 EStG** für März 2014.
- **U-Bahn Steuer für Wien** für März 2014.
- **Sozialversicherung für Dienstnehmer** für März 2014.

Am 30.4.2014 ist fällig (soweit erforderlich):

- **Stabilitätsabgabe plus Sonderbeitrag** für das zweite Quartal 2014.

World Tax Advisor

World Tax Advisor vom 14.3.2014 behandelt insbesondere die Erweiterung des Anrechnungssystems ausländischer Ertragssteuern und Einführung einer Verpflichtung zur elektronischen Rechnungslegung in Chile, den veröffentlichten Begutachtungsetwurf zur Einführung eines Umsatzsteuersystems (Regelsatz 15%, reduzierter Satz 10%) auf den Bahamas, den veröffentlichten Entwurf des neuen Körperschaftsteuergesetzes in Bosnien und Herzegowina, die neue Regelung betreffend Unternehmen im (Shanghai) Freihandelszonen-Testgebiet zur Stützung der internationalen Verwendung des Renminbi (Volkswährung) sowie die Adaptierung der Devisenbeschränkungen in China, die gesteigerten Anforderungen an Unternehmen in Rahmen der Corporate Social Responsibility in Indien, die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen bei IC-Finanzierungen in Japan, das Expat-Regime, dh das auf Unternehmen mit Sitz im EWR Raum ausgeweitete spezifische Steuerbegünstigung für im Expat-Bereich typischerweise gewährte (Sach-)Zulagen in Luxemburg, das Versprechen der mexikanischen Regierung des Unterbleibens von Steuergesetzänderungen bis 2018, das mit 1.4.2014 in Kraft treten der neuen Regelung zur (Registrierung und Vorsteuererstattung für ausländische Unternehmen ohne Umsätze in Neuseeland, den veröffentlichten Budgetentwurf 2015) der USA. **Weiterlesen...**

World Tax Advisor vom 18.3.2014 behandelt insbesondere OECD veröffentlicht die Entwürfe zu Aktion 1 (Identifikation der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft), zu Aktion 2 (Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen) sowie zu Aktion 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) des BEPS-Aktionsplans, Estland erweitert „weiße Liste“ von Ländern, die nicht als Niedrigsteuerrländer qualifizieren, Deutschland veröffentlicht Entwurf der FATCA-Umsetzungsregelungen, Griechenland veröffentlicht Update der Liste nicht kooperierender Länder, Umsetzung des automatischen Informationsaustausches gemäß der EU-SparzinsenRL in Luxemburg, DBA von Mexiko mit Peru in Rechtskraft, neue steuerliche Regelungen bei Reorganisation der Finanzierungsstruktur („debt-for-equity transactions“, Forderungsnachlass im Insolvenzfall) in Spanien, Veröffentlichung von Richtlinien zu den Anforderungen an und zur Gewinnermittlung von Prinzipalgesellschaften in der Schweiz. **Weiterlesen...**

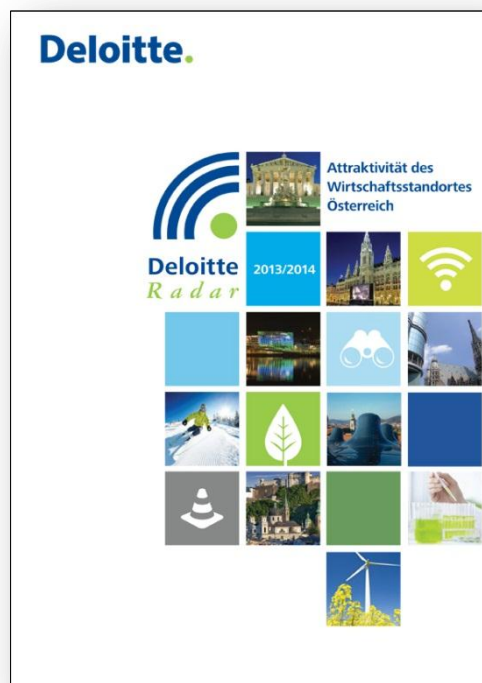
Veröffentlichungshinweis

Deloitte.Radar

Wirtschaftsstandort Österreich braucht ein radikales Fitnessprogramm

Deloitte Österreich hat Anfang März erstmals den „Deloitte.Radar“ veröffentlicht. Das Ergebnis ist eindeutig: Der Wirtschaftsstandort Österreich fällt im internationalen Vergleich kontinuierlich zurück und verspielt damit Zukunftspotenzial! Unsere Experten sind aber davon überzeugt, dass ein radikales Fitnessprogramm den anhaltenden Abwärtstrend stoppen und einen Turnaround bringen könnte. Damit Österreich wieder Top-Ten-Platzierungen erreichen kann, braucht es 1. einen Reset im Steuersystem, 2. mehr Offenheit und Flexibilität vor allem am Arbeitsmarkt sowie 3. ein investitions- und innovationsfreundliches Klima.

Die Studie, sowie Bewertungen und alle Vorschläge finden Sie unter www.deloitte.at/radar



Veranstaltungshinweise

Datum	Veranstaltungstitel	Ort	Zeit
8.4.2014	Do's and Don'ts in der Potenzialanalyse	Wien	17:00
10.4.2014	Steueroptimierung bei Immobilien	Wien	13:00
10.4.2014	CFO Forum 2014	Stegersbach	09:30
6.5.2014	Steueroptimierung bei Personengesellschaften	Wien	09:30

Alle aktuellen Veranstaltungen finden Sie auch unter www.deloitte.at/events

Lesen Sie mehr unter: www.deloitte.at
Besuchen Sie auch unseren Tax Blog: www.deloittetax.at