

Tax *News*

Aktuelle Informationen zum Steuer- und Wirtschaftsrecht



Editorial



Liebe Leser,

nach einem aktuellen Gesetzesentwurf zur „GmbH light“ soll Mitte des Jahres das Mindeststammkapital einer GmbH von EUR 35.000 auf EUR 10.000 herabgesetzt werden. Steuerlich geht Hand in Hand mit dieser Gesetzesänderung auch die Reduktion der Mindestkörperschaftsteuer, die ja bekanntlich 5% des Mindeststammkapitals beträgt. Die jährliche Mindestkörperschaftsteuer beträgt dann voraussichtlich ab 2014 EUR 500 statt bisher EUR 1.750. Handlungsbedarf besteht auch bei der Begünstigung für die ersten vier Quartale des Bestehens der GmbH, für die derzeit EUR 1.092 (nach alter Münze ATS 15.000) fällig sind, denn sonst ist das erste Jahr plötzlich das teuerste.

Mittlerweile wurden die ersten Jahresgutachten der FFG für die eigenbetriebliche Forschungsprämie 2012 zugestellt. Es erweist sich hier, dass bei guter Vorbereitung und Dokumentation die Gutachtenserstellung rasch und unkompliziert von Statten geht. Soweit dieses Thema bei Ihnen noch anstehen sollte, können wir nur raten dies ehest möglich zu erledigen. Wie auch in allen anderen steuerlichen Fragen unterstützen wir Sie dabei sehr gerne.

Infolge des Steuerabkommens mit Liechtenstein kommt es zu einer Herabsetzung der Stiftungseingangssteuer von bisher 25% auf grundsätzlich 5% (für österreichische Stiftungen fallen 2,5% an) bzw je nach der Konstruktion in Liechtenstein auf bis zu 10%. Da gleichzeitig auch das Doppelbesteuerungsabkommen um eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe ergänzt wird und es sich bei Liechtenstein um einen EWR-Staat handelt, stellt sich jedoch die Frage, ob diese Bestimmung letztlich einer höchstgerichtlichen Prüfung standhält.

Auch die Finanz nutzt vermehrt die Möglichkeiten der elektronischen Kommunikation und tritt mittels Email an die Steuerpflichtigen zB zur Anforderung von Unterlagen heran. Es stellt sich daher die Frage, ob man auf diesem Weg auch Eingaben an das Finanzamt einfach und unkompliziert erledigen kann.

Die Antwort auf diese Frage und andere spannende Beiträge lesen Sie in der März-Ausgabe unserer Tax-News.

Ihr

Georg Erdélyi

Inhalt

Ist Ihr Know-How bei der FFG so sicher wie in Fort Knox?	3
Wann ist eine Umgründung missbräuchlich?	4
Umsatzsteuerrichtlinien – Wartungserlass 2012	5
Hungary: Personal income tax and social security changes 2013	6
Neue Stiftungseingangsbesteuerung für liechtensteinische Stiftungen ab 2014	7
Verkauf von Kunstwerken außerhalb der Spekulationsfrist nicht immer steuerfrei	8
Änderung bei Grundbucheintragungsgebühr für Umgründungen ab 2013.....	9
Eingaben per E-Mail sind unzulässig	10
Quellensteuer(-erstattung) bei Arbeitskräftegestellung aus dem Ausland	11
EuGH: Ausländische „finale“ Verluste bei Import-Verschmelzung übertragbar	12
Neues zur Lieferung von Treibstoffzusätzen innerhalb der EU	13
Der Beginn, das Ende der Betriebsprüfung und deren Auswirkungen	14
Kurz-News	15
Steuertermine im April 2013	16
World Tax Advisor.....	16
FTT Newsletter	17
Veröffentlichungshinweis	17
Veranstaltungshinweise.....	18

Ist Ihr Know-How bei der FFG so sicher wie in Fort Knox?

Überblick. In unseren Beiträgen vom 27.9.2012 und 27.7.2012 haben wir ausführlich über die Neuerungen bei der Beantragung der Forschungsprämie für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, berichtet. Die kürzlich erlassene Forschungsprämienverordnung geht – im Vergleich zur Entwurfsfassung – stärker auf die Bedenken der Wirtschaft hinsichtlich der vertraulichen Behandlung der an die FFG überlassenen Informationen ein.

Datenschutz. Die FFG hat die ermittelten Daten und Verarbeitungsergebnisse ausschließlich im Rahmen der Erfüllung ihrer Verpflichtung zur Erstellung von Jahres- und Projektgutachten zu verwenden. Hierbei unterliegt die FFG als Dienstleister für das zuständige Finanzamt dem Datenschutzgesetz. Weiters ist die FFG verpflichtet, sämtliche Mitarbeiter und Auftragnehmer vor Aufnahme ihrer Tätigkeit zur Wahrung des Datengeheimnisses zu verpflichten.

Externe Gutachter. Bei der Erstellung ihrer Gutachten kann die FFG in einzelnen Fällen nach Bedarf externe Gutachter beiziehen. Dies dürfen nur befugte Sachverständige, andere Organisationen der Förderungsabwicklung oder -beratung sowie fachkundige Personen, die in diesen Organisationen tätig sind, sein. Deziert nicht in Frage als externe Gutachter kommen Personen oder Organisationen, die

- nach den Informationen der FFG im Geschäftsfeld des Steuerpflichtigen als Mitbewerber tätig sind bzw für den Steuerpflichtigen selbst oder einen Mitbewerber tätig sind,
- nicht vertraglich gebunden wurden, alle Verpflichtungen in gleicher Weise zu erfüllen, wie die FFG selbst oder
- vom Steuerpflichtigen abgelehnt wurden.

Ablehnung eines Gutachters. Die FFG hat dem Steuerpflichtigen die beabsichtigte Beiziehung eines externen Gutachters unter Wahrung der Anonymität des Gutachters mittels E-Mail mitzuteilen. Darin ist bekannt zu geben, in welchem Gebiet (Technologiefeld, Wissenschaftsdisziplin und Branche) der in Aussicht genommene Gutachter tätig ist bzw welches Aufgabengebiet die in Aussicht genommene Förderungsabwicklungs-Organisation hat. Der Steuerpflichtige kann daraufhin innerhalb von vierzehn Tagen ohne Angabe von Gründen jene Personen benennen, die nicht als externe Gutachter beigezogen werden dürfen.

Anonymität. Die FFG darf Informationen, die ihr vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Anforderung des Gutachtens bekannt gegeben wurden, nur in einer Weise an

einen externen Gutachter weitergeben, welche die Anonymität des Steuerpflichtigen gegenüber dem externen Gutachter wahrt.

Fazit. Die Geheimhaltung von sensiblen Informationen der Forschung und Entwicklung ist für die betroffenen Unternehmen von essentieller Bedeutung. Die Bestimmungen der Forschungsprämienverordnung zu Datenschutz und Geheimhaltung sollen daher sicherstellen, dass Informationen zu Forschungs- und Entwicklungsprojekten, welche die FFG erhält und allenfalls an externe Gutachter weitergibt, vertraulich behandelt werden und die Anonymität des Steuerpflichtigen gewahrt bleibt.



Andreas Auer
anauer@deloitte.at

Wann ist eine Umgründung missbräuchlich?

Missbrauch im UmgrStG. Die Finanzverwaltung hat die Anwendung des UmgrStG zu versagen bzw rückgängig zu machen (zB im Rahmen einer Betriebsprüfung), wenn eine Umgründung missbräuchlich iSd Bundesabgabenordnung oder der EU-Fusionsrichtlinie (FRL) erfolgt ist. In diesem Fall gehen die Begünstigungen des UmgrStG (zB Steuerneutralität, Übergang von Verlustabzügen, Begünstigungen im Bereich der Kapitalverkehrs- und Grunderwerbsteuer) verloren. Ein „Missbrauch“ gem § 44 UmgrStG kann daher erhebliche negative Konsequenzen nach sich ziehen. Umso problematischer ist die Tatsache, dass die Frage, ob bzw wann Missbrauch vorliegt, in der Praxis oft nicht eindeutig zu beantworten (und daher regelmäßig Gegenstand von Betriebsprüfungen und Berufungsverfahren) ist.

Missbrauch nach BAO. Missbrauch iSd § 22 BAO liegt vor, wenn das Motiv hinter einer zivilrechtlich zulässigen Vorgehensweise (einzig) die Abgabeminderung oder -umgehung ist. Umgekehrt kann daher dann kein Missbrauch vorliegen, wenn neben dem Steuervorteil andere relevante Motive (sog außersteuerliche Gründe) nachgewiesen werden können. Eine Umgründung iSd UmgrStG ist jedenfalls nicht per se als Missbrauch zu qualifizieren. Insbesondere als Teil von mehrstufigen Umstrukturierungen (Kombination von mehreren Umgründungen oder von Umgründungen und anderen Rechtsakten, vor allem, wenn diese im Ergebnis zur Ausgangsstruktur zurückführen), kann eine Umgründung nach Ansicht des BMF allerdings missbräuchlich sein (siehe UmgrStR 2002 Rz 1907ff).

Missbrauch iSd FRL. Missbrauch iSd Art 15 FRL liegt vor, wenn der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe einer Umgründung iSd FRL die Steuerhinterziehung oder -umgehung ist. Umgekehrt liegt kein Missbrauch vor, wenn die Umgründung auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht. Inhaltlich überschneidet sich die europarechtliche Definition also mit der innerstaatlichen, deckungsgleich sind die beiden Definition aber wohl nicht.

Der Fall Foggia. In der Rechtssache „Foggia“ (EuGH 10.11.2011, C-126/10, wir haben in der [Tax News-Ausgabe vom Dezember 2011](#) berichtet) hat der EuGH die Begünstigungen der FRL bei einer einzelnen Verschmelzung mit der Begründung versagt, die vorgebrachten wirtschaftlichen Gründe (hier: Reduktion der administrativen Kosten) seien im Verhältnis zum erzielten Steuervorteil völlig nebensächlich. Das Vorliegen steuerlicher Gründe bei Umgründungen ist also nach Ansicht des EuGH für sich nicht schädlich, sofern die (sonstigen) vernünftigen wirtschaftlichen Gründe überwiegen, wobei der EuGH im

gegenständlichen Fall die Gewichtung nach quantitativen Kriterien vornimmt bzw vornehmen konnte. Im Umkehrschluss ergibt sich daraus eindeutig, dass bei Überwiegen der steuerlichen Gründe auch eine einzelne Umgründung missbräuchlich sein und folglich die Anwendung der FRL versagt oder rückgängig gemacht werden kann. Offen bleibt hingegen die Frage, nach welchen Kriterien die Relation zwischen steuerlichen und außersteuerlichen Gründen zu bestimmen ist, wenn letztere nicht ohne weiteres quantifizierbar sind.

Fazit. Im Lichte der Judikatur des EuGH und aufgrund des Verweises auf Art 15 FRL in § 44 UmgrStG ist es nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung — entgegen den Aussagen des BMF in den UmgrStR — auch einzelne Umgründungen als missbräuchlich qualifiziert. Vor diesem Hintergrund kann die Bedeutung einer rechtzeitigen, umfassenden und nachvollziehbaren Dokumentation der wirtschaftlichen (Hinter)Gründe und Motive für eine Umgründung nur einmal mehr unterstrichen werden.



Martin Six
msix@deloitte.at



Verena Knapp
vknapp@deloitte.at

Umsatzsteuerrichtlinien – Wartungserlass 2012

Muster für Empfangsbestätigung/ Verbringungserklärung. Voraussetzung für die Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist ua der Nachweis der Beförderung/Versendung der Waren in einen anderen Mitgliedstaat. Durch den Wartungserlass wurden nun Muster für folgende Fälle, in denen kein Spediteur beauftragt wird, in die UStR aufgenommen:

- vom Kunden zu unterzeichnende Empfangsbestätigung, wenn der Lieferant die Waren selbst oder durch beauftragte Angestellte mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen befördert;
- Verbringungserklärung, wenn der Kunde die Ware selbst mit eigenen oder gemieteten Fahrzeugen an den Bestimmungsort befördert oder durch einen von ihm beauftragten Angestellten an den Bestimmungsort befördern lässt (Abholfall).

Auslegung des Grundstücksorts. Unter das Belegenheitsprinzip fallen nunmehr auch folgende Leistungen (Rz 639x):

- die Lagerung von Gegenständen (zB in einem Lager- oder Kühlhaus), wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstückes der ausschließlichen Nutzung durch den Kunden gewidmet ist;
- die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;
- die Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken;
- die Bewertung von Grundstücken.

Es wurde weiters klargestellt, dass folgende Leistungen nicht in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, sofern sie selbständige Leistungen sind; es gelten daher die Generalklauseln:

- die Erstellung von Bauplänen für Gebäude und Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind;
- die Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind.

Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (ausgenommen Sportboote) an Nichtunternehmer ist ab 1.1.2013 am Empfängerort, dh (Wohn-)Sitz bzw gewöhnlicher Aufenthalt des Leistungsempfängers, steuerbar. Der Unternehmer hat den Empfängerort auf Grundlage der vom Leistungsempfänger erhaltenen Informationen zu überprüfen und sich das Nichtvorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts bestätigen zu lassen (Rz 641g).

Personalgestellung. Gemäß dem EuGH vom 26.1.2012, Rs C-218/10 „ADV Allround“ umfasst die Gestellung von

Personal auch Gestellung von selbständigem, nicht beim leistenden Unternehmer beschäftigtem Personal (Rz 642e).

Normalwert. In die UStR wird ein neuer, umfassender Abschnitt mit Ausführungen zum Normalwert als Bemessungsgrundlage aufgenommen (vgl unseren Beitrag vom 27.8.2012).

Stille Zession. Überträgt eine Bank im Wege einer stillen Zession ihre Kreditforderungen im Innenverhältnis einem Dritten und betreibt sie in der Folge – gegen eine vom Dritten bezahlte Provision – weiterhin im eigenen Namen die Verwaltung und Einziehung dieser Kreditforderungen, so ist diese Provision nicht steuerbar (VwGH 29.02.2012, 2008/13/0068; Rz 760).

Rechnungslegung, elektronische Rechnungen. Mit 1.1.2013 sind wesentliche Neuerungen in Kraft getreten; nähere Informationen finden Sie in UStR Rz 1501a ff und Rz 1564c ff sowie unserem Beitrag vom 11.1.2013.

Fremdwährungsrechnungen. Seit 1.1.2013 muss bei Fremdwährungsrechnungen der Steuerbetrag zusätzlich in EUR oder die entsprechende Umrechnungsmethode angegeben werden (vgl unseren Beitrag vom 13.8.2012). Gemäß UStR Rz 1517 darf der Leistungsempfänger auch bei Fehlen dieser Rechnungsmerkmale (ohne Berichtigung der Rechnung) die Vorsteuer aus jenem EUR-Betrag geltend machen, der sich bei Anwendung der Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs 6 UStG ergibt.

Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Berichtigungszeitraum. Die Option zur Steuerpflicht bei Vermietungsumsätzen ist nur mehr möglich, wenn der Mieter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen Teil höchstens zu 5% für Umsätze verwendet, die vom Vorsteuerabzug ausschließen. Der Berichtigungszeitraum bei einer Änderung der Verhältnisse für im Anlagevermögen verwendete Gebäude beträgt nunmehr 19 Jahre (Rz 899a und 2081).

Missbrauch. Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn er trotz formaler Anwendung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen mit Hilfe einer missbräuchlichen Gestaltung geltend gemacht werden soll und ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (Rz 1802a).



Christina Stifter
cstifter@deloitte.at

Hungary: Personal income tax and social security changes 2013

Overview. The Hungarian government approved several tax law changes for the year 2013. Below we summarize a selection of personal income tax and social security changes.

Selected personal income tax changes. Annual employment income of HUF 2,424,000 (approx. EUR 8,315) remains subject to 16% personal income tax and 18.5% employee social security contributions. In the case of annual income between HUF 2,424,000 and 7,942,000 (approx. EUR 8,315 to EUR 27,245) also 16% personal income tax and 18.5% contributions apply. Thus the tax liability of this part of the income is reduced by approximately 4%, which gives a maximum additional net income of HUF 238,377 (approx. EUR 818) per year.

In the case of an annual income of over 7,942,000, 16% personal income tax instead of 20.32% and contributions at a rate of 18.5% instead of 8.5% are payable. Accordingly, the personal income tax and contribution liability on the income exceeding HUF 7,942,000 increase by 5.68%. The 27% tax base adjustment as part of the accumulated tax base was abolished as of 1 January 2013. Accordingly, the personal income tax rate on income involved in the consolidated tax base (e.g. employment income) will be a uniform 16%, even for annual incomes of over HUF 2,424,000.

Selected social security changes. The employee pension contribution cap (HUF 7,942,200, i.e. approx. EUR 27,245 in 2012) was abolished as of 1 January 2013 and the 10% employee pension contribution is payable on the total income.

The scope of mandatory social security was changed and now applies, besides Hungarian nationals, also to foreign individuals working in Hungary.



Barbara Krüglstein
bkrueglstein@deloitte.at



Babett Korponai
bkorponai@deloitteCE.com

Neue Stiftungseingangsbesteuerung für liechtensteinische Stiftungen ab 2014

Inhalt. Das voraussichtlich am 1.1.2014 in Kraft tretende Steuerabkommen mit Liechtenstein sieht für Widmungen an intransparente liechtensteinische Stiftungen einen eigenen Steuersatz vor, der zumindest doppelt so hoch ist wie jener Steuersatz, der für Widmungen an österreichische Privatstiftungen zur Anwendung kommt.

Österreichische Rechtslage. Die Besteuerung von unentgeltlichen Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen ist im Stiftungseingangssteuergesetz geregelt. Dabei beträgt die Stiftungseingangssteuer für österreichische Privatstiftungen 2,5%, sofern sämtliche Dokumente zur inneren Organisation, Vermögensverwaltung oder Vermögensverwendung (insb Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und vergleichbare Unterlagen) dem zuständigen Finanzamt offengelegt werden. Widmungen an ausländische Stiftungen können auch bei Offenlegung dieser Dokumente nur dann dem 2,5%igen Stiftungseingangssteuersatz unterliegen, wenn die Stiftung einer Privatstiftung vergleichbar ist und mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Derzeit besteht mit Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe, sodass Widmungen an (intransparente) liechtensteinische Stiftungen jedenfalls einer Stiftungseingangssteuer von 25% unterliegen. Mit der nunmehr unterzeichneten Revision des DBA wurde mit Liechtenstein eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vereinbart, wodurch – die Ratifikation der DBA-Änderungen in Liechtenstein und Österreich vorausgesetzt – Widmungen an liechtensteinische Stiftungen ab dem Jahr 2014 nur mehr der 2,5%igen Stiftungseingangssteuer unterliegen würden.

Stiftungseingangssteuer nur bei intransparenten Stiftungen. Nur Vermögenswidmungen an intransparente Stiftungen unterliegen der Stiftungseingangssteuer. Das Steuerabkommen mit Liechtenstein enthält erstmals Kriterien, nach denen eine in Liechtenstein verwaltete Vermögensstruktur mit Persönlichkeit als intransparent gilt. Dies ist der Fall, wenn

- weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person Mitglied im Stiftungsrat oder in einem Gremium sind, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen,
- kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine diesen nahestehende Person ohne wichtigen Grund besteht und
- kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag besteht.

Höhe der Stiftungseingangssteuer gemäß Steuerabkommen. Für Zuwendungen an liechtensteinische Stiftungen legt das Steuerabkommen – anders als im österreichischen Stiftungseingangssteuergesetz vorgesehen – eine Eingangssteuer von mindestens 5% vom gewidmeten Vermögen fest. Dieser 5%-ige Steuersatz fällt an, wenn sämtliche Dokumente zur inneren Organisation, Vermögensverwaltung oder Vermögensverwendung (Statuten, Beistatuten, Reglemente, etc.) der österreichischen Finanzverwaltung offengelegt werden.

Zuschlag für anonyme Stiftungen. Unterbleibt eine Offenlegung gegenüber dem österreichischen Fiskus, erfolgt ein Zuschlag iHv 2,5% und die Steuer wird anonym in Liechtenstein erhoben. Die Eingangssteuer bei anonymer Erhebung in Liechtenstein beträgt folglich mindestens 7,5% vom gestifteten Vermögen.

Zuschlag für Privatvermögensstruktur. Liegt eine Widmung an eine sog liechtensteinische Privatvermögensstruktur vor, erhöht sich die Eingangssteuer ebenso um 2,5%. Somit kann es zu einer Eingangssteuer von 7,5% bzw von 10% (bei anonymer Erhebung in Liechtenstein) vom gewidmeten Vermögen kommen. Bei einem späteren „Wechsel“ einer liechtensteinischen Stiftung von Regelbesteuerung zu Privatvermögensstruktur erfolgt eine Nachversteuerung der Zuwendungen der letzten 10 Jahre mit 2,5%. Die Widmungen gelten dann nämlich als erneut zugewendet.

Benachteiligung von liechtensteinischen Stiftungen? Der für österreichische Privatstiftungen geltende Stiftungseingangssteuersatz iHv 2,5% ist bei liechtensteinischen Stiftungen aufgrund der Bestimmungen im Steuerabkommen nicht anwendbar. Für Zuwendungen an Stiftungen in Liechtenstein fällt ein mindestens doppelt so hoher Eingangssteuersatz an (mindestens 5% statt 2,5%). Da Liechtenstein als EWR-Mitglied am europäischen Binnenmarkt teilnimmt, müssen Diskriminierungen im Hinblick auf die Zielerreichung geeignet, sachlich gerechtfertigt und verhältnismäßig sein. Ob diese Diskriminierung einer höchstgerichtlichen Prüfung standhält, erscheint fragwürdig und bleibt abzuwarten.



Christian Wilplinger
cwilplinger@deloitte.at

Verkauf von Kunstwerken außerhalb der Spekulationsfrist nicht immer steuerfrei

Überblick. Grundsätzlich unterliegen Verkäufe von Kunstwerken durch Privatpersonen mangels Unternehmer-eigenschaft nicht der Umsatzsteuer und nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist nicht der Einkommensteuer. Allerdings kann die Veräußerung von Privatvermögen eine gewerbliche Tätigkeit darstellen und damit zur Steuerpflicht führen.

Kriterien für Gewerblichkeit. Für das sowohl in umsatzsteuerrechtlicher als auch einkommensteuerrechtlicher Hinsicht maßgebliche Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit ist beim Verkauf von Kunstwerken zu prüfen, ob eine wiederholte Veräußerung (nachhaltige Erzielung von Einnahmen) beabsichtigt ist. Merkmale, die für eine nachhaltige Tätigkeit sprechen und die im Einzelfall (nach dem Gesamtbild der Verhältnisse) zu werten sind, wären zB:

- mehrjährige Tätigkeit
- planmäßiges Handeln
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit
- Ausführung mehrerer Umsätze
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit
- Intensität der Tätigkeit
- Beteiligung am Markt
- Auftreten wie ein Händler
- Unterhalten eines Geschäftslokals
- Verwertung von Kenntnissen und Kontakten aus der betreffenden Branche

Wiederholte Verkäufe aus dem Privatvermögen erfüllen das hier relevante Kriterium der Nachhaltigkeit nur dann nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und kein innerer Zusammenhang zwischen den einzelnen Verkäufen anzunehmen ist. Von Bedeutung ist auch, ob die Verkäufe aus eigener Initiative erfolgt sind oder nur auf Drängen eines Interessenten.

Verkauf von Kunstsammlungen. Die österreichische Finanzverwaltung nennt explizit die Veräußerung einer Kunstsammlung als Beispiel für eine gewerbliche Tätigkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH wird bei einem (Ab-)Verkauf von Sammlungen, der nicht „en bloc“ sondern durch mehrere Einzelgeschäfte erfolgt, idR Unternehmereigenschaft unterstellt. Diese soll bei einem Privatverkauf von Kunstsammlungen bereits bei einer einmaligen Tätigkeit gegeben sein, wenn Wiederholungsabsicht erkennbar ist.

Folgen der Gewerblichkeit. Sollte von der Finanzverwaltung eine gewerbliche Tätigkeit unterstellt werden, ist in einem weiteren Schritt festzustellen, zu welchem Zeitpunkt

die Gewerblichkeit begründet wird. Mit Beginn der gewerblichen Betätigung („Betriebsöffnung“) werden nämlich einkommensteuerlich die von der gewerblichen Betätigung umfassten Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eingelegt. Sofern im Falle von Kunstgegenständen die Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Einlage nicht steuerhängig sind, dh die einjährige Spekulationsfrist abgelaufen ist, erfolgt die Einlage mit dem Teilwert (Verkehrswert), womit im Ergebnis erst Wertsteigerungen ab Einlage steuerhängig bzw steuerpflichtig werden.

Fazit. Bei einem geplanten Verkauf von Kunstwerken aus dem Privatvermögen ist jedenfalls zu empfehlen sich im Vorfeld hinsichtlich des Risikos einer gewerblichen Tätigkeit umfassend ertrags- und umsatzsteuerlich beraten zu lassen, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden.



Barbara Krüglstein
bkrueglstein@deloitte.at

Änderung bei Grundbucheintragungsgebühr für Umgründungen ab 2013

Überblick. Im Zuge der Grundbuchgebührennovelle hat der Gesetzgeber die Bemessung der Grundbucheintragungsgebühr neu geregelt, da der Verfassungsgerichtshof die bisherige Bemessung bestimmter Erwerbsvorgänge vom Einheitswert mit Ablauf des 31.12.2012 aufgehoben hatte. Mit 1.1.2013 ist nunmehr auch für Umgründungen die neue Rechtslage in Kraft getreten.

Bisherige Rechtslage. Nach der bisherigen Rechtslage war bei Umgründungen der für die Berechnung der Eintragungsgebühr maßgebende Wert mit jenem Betrag anzusetzen, welcher der Ermittlung der Grunderwerbsteuer zu Grunde zu legen war. Da für bestimmte grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgänge im Zusammenhang mit Umgründungen nach dem UmgrStG eine begünstigte Bemessung der Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert vorgesehen war, wurde auch die Grundbucheintragungsgebühr vom zweifachen Einheitswert berechnet. Sofern das Umgründungssteuergesetz keine begünstigte Grunderwerbsteuerbemessung vom zweifachen Einheitswert vorsah (zB bei Verwirklichung des sogenannten Anteilsvereinigungstatbestandes), wurde die Grundbucheintragungsgebühr in der Regel vom dreifachen Einheitswert bemessen.

Neue Rechtslage. Nach der neuen Rechtslage ist unabhängig von der Anwendung des Umgründungssteuergesetzes für alle gesellschaftsrechtlichen Vorgänge (zB Umgründungen wie Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung, etc) und Übertragungsvorgänge zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter (zB Einbringung, aber auch eine bloße Einlage außerhalb des Umgründungssteuergesetzes) der niedrigere dreifache Einheitswert, begrenzt mit 30% des Verkehrswertes, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Die neue Rechtslage ist, wie bereits ausgeführt, mit 1.1.2013 in Kraft getreten. Eintragungen nach dem 31.12.2012 aufgrund einer Eingabe vor dem 1.1.2013 sowie vor dem 1.1.2013 durchgeführte Selbstberechnungen sind daher weiterhin von der bisherigen Rechtslage umfasst. Eine Selbstberechnung für Eintragungsgebühren gemäß der alten Rechtslage ist nach dem 31.12.2012 nicht mehr möglich.

Die neue Bemessungsgrundlage kommt allerdings nur zur Anwendung, sofern sie im Rahmen der Eingabe unter Hinweis auf die gesetzliche Grundlage in Anspruch genommen wird. Dabei muss durch Vorlage geeigneter Urkunden (in der Regel der zugrundeliegende Vertrag, zB Verschmelzungsvertrag, etc) das Erfüllen der Voraussetzungen nachgewiesen werden. Bei Nichteinhaltung dieser

Voraussetzungen wird als Bemessungsgrundlage der Verkehrswert zugrundegelegt.

Bemessung vom 30%igen Verkehrswert. Da im Falle von hohen Einheitswerten die Bemessungsgrundlage mit 30% des Verkehrswertes begrenzt ist, hat die Partei bei der Ermittlung des Verkehrswertes den Wert des einzutragenden Eigentums- oder Baurechts in der Eingabe zu beziffern und die zur Ermittlung des Wertes notwendigen Angaben zu machen. Diese Angaben sind durch Vorlage geeigneter Urkunden zur Prüfung der Plausibilität zu untermauern. Als geeignete Urkunden werden neben dem Kaufvertrag oder dem Entschädigungsbeweis auch Fotos, Inserate oder der Immobilienpreisspiegel angesehen. Die Vorlage eines Sachverständigengutachtens ist kein Erfordernis, weil die Bezifferung des Wertes nicht aufgrund einer fachmännischen Beurteilung erfolgen soll. Es sollen vielmehr plausible Angaben aufgrund anderweitiger Unterlagen gemacht werden.

Auswirkungen für die Praxis. Grundsätzlich ergibt sich bei Umgründungen durch die neue Bemessung vom dreifachen Einheitswert eine höhere Belastung, sofern nicht die Deckelung mit 30% des Verkehrswertes zu tragen kommt. Von der neuen Rechtslage sind auch Umgründungen außerhalb des Umgründungssteuergesetzes, wie zB auch „verunglückte“ Einbringungen (insbesondere Einbringungen von nicht begünstigtem Vermögen) oder sonstige Einlagefälle umfasst. Weiters ist nunmehr auch der dreifache Einheitswert, begrenzt mit 30% des Verkehrswertes, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn im Zuge von Übertragungen Grundstücke im Rahmen einer Kapitalerhöhung als Sacheinlage eingelegt werden. Ferner sei angemerkt, dass diese Begünstigung bei allen Erwerbsvorgängen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter anwendbar ist.



Christian Wilplinger
cwilplinger@deloitte.at

Eingaben per E-Mail sind unzulässig

Überblick. Der Verwaltungsgerichtshof hat vor kurzem entschieden, dass per E-Mail übermittelte Anbringen nicht als Eingaben an die Finanzbehörden zu werten sind. Das E-Mail löst bei der Behörde weder eine Entscheidungspflicht aus, noch berechtigt es die Behörde eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen.

Ausgangslage. Im entscheidungsgegenständlichen Fall wollte der Beschwerdeführer gegen einen Bescheid des Zollamtes per E-Mail Berufung beim zuständigen Finanzamt einlegen. Dem E-Mail war ein PDF-Dokument beigelegt, welches die Berufung sowie eine Unterschrift in einer Bilddarstellung beinhaltete. Der Unabhängige Finanzsenat akzeptierte die Einbringung der Berufung per E-Mail mit der Begründung, dass gemäß § 85 Abs 1 Bundesabgabenordnung Anbringen (zur Geltendmachung von Rechten – wie eben hier eine Berufung – oder zur Erfüllung von Verpflichtungen), für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen, auch telegrafisch, fernschriftlich oder im Wege automationsunterstützter Datenübertragung eingereicht werden können. Zwischen einem Telefax, welches der zuständige Sachbearbeiter finanzamtsintern per E-Mail erhält, und einem im E-Mail beigelegten (schreibgeschützten) PDF-Dokument bestehe keinerlei Unterschied.

Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Entgegen dieser Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof aufgrund einer Amtsbeschwerde nun entschieden, dass weder die Bundesabgabenordnung noch die FinanzOnline-Verordnung die Einbringung von Anbringen mittels E-Mails vorsehen. Einem E-Mail kommt daher nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, dieses löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das „Anbringen“ als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einem solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt. Die gesetzliche Regelung stellt nämlich nicht darauf ab, in welcher Form letztendlich bei der belangten Behörde ein als Schriftstück zu wertendes Papier vorliegt, sondern lediglich, dass der Weg der Einreichung einer Eingabe gesetzlich vorgegeben ist. Auch wenn ein (schreibgeschütztes) PDF-Dokument inhaltlich einem übermittelten Fax entspricht, ist nur die Einbringung im Wege eines Telefaxgerätes gesetzlich zugelassen (VwGH vom 27.09.2012, 2012/16/0082).

Fazit. Folgt man der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs, sollten in Zukunft sämtliche Eingaben entweder schriftlich, per Telefax oder – falls dies vorgesehen ist – über FinanzOnline eingebracht werden. Zur besseren Dokumentation ist es jedenfalls empfehlenswert, Berufungen und vergleichbare Eingaben in schriftlicher (und wohl auch eingeschriebener) Form einzubringen. In wie weit sich die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs auf die derzeit gängige Praxis der Finanzverwaltung auswirkt, in der häufig die Beantwortung von Ergänzungsersuchen per E-Mail gewünscht wird, bleibt abzuwarten.



Christoph Hofer
chhofer@deloitte.at

Quellensteuer(-erstattung) bei Arbeitskräftegestellung aus dem Ausland

Überblick. Im Rahmen der EAS 3313 fasst das österreichische BMF seine in jüngerer Vergangenheit getätigten Aussagen zur Frage der Steuererstattung bei kurzfristigen Personalgestellungen durch ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen zusammen.

Ausgangsfall. Ein inländisches Unternehmen benötigt für ein bestimmtes Projekt kurzfristig hochspezialisiertes Personal. Es beauftragt daher ein ausländisches konzernfremdes Arbeitskräftegestellungsunternehmen, welches die Arbeitskräfte sucht, anstellt und in weiterer Folge dem inländischen Unternehmen auf Basis eines Arbeitskräftegestellungsvertrages gegen eine entsprechende Vergütung für einen bestimmten Zeitraum überlässt. Nach Maßgabe des österreichischen Außensteuerrechts unterliegt der ausländische Arbeitskräftegesteller mit dieser Vergütung grundsätzlich der (Abzugs-) Besteuerung in Höhe von 20% des Gestellungsentgelts. Die Steuer ist durch den inländischen Gestellungsnehmer einzubehalten und abzuführen.

Steuerentlastung. Der Steuerabzug bemisst sich grundsätzlich von der gesamten Gestellungsvergütung. Besteht zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitskräftegestellers und Österreich jedoch ein (mit dem OECD Musterabkommen vergleichbares) Doppelbesteuerungsabkommen, besteht für das ausländische Unternehmen oftmals die Möglichkeit, die österreichische Steuer zurückzufordern. Dies wird nach Ansicht des BMF aber nur bei kurzfristigen Entsendungen der Fall sein, da das Gestellungsentgelt wirtschaftlich betrachtet wohl überwiegend die Arbeitslöhne des gestellten Personals abdecken wird, und die für Arbeitslöhne einschlägige Abkommensregelung regelmäßig nur im Falle von Kurzzeitsendungen (dh Inlandstätigkeit unter 183 Tage pa) das Besteuerungsrecht für von ausländischen Arbeitgebern getragenen Arbeitslöhnen ausländischer Arbeitnehmer dem Entsendestaat zuweisen würde.

Rückerstattungsantrag. Die Steuerentlastung setzt unter diesem Gesichtspunkt nach Ansicht des BMF für jeden einzelnen Arbeitnehmer eine Dokumentation seiner Ausländereigenschaft voraus (Einzelansässigkeitsbescheinigungen). Des Weiteren ist die Erstattung durch den ausländischen Gesteller mittels Sammelantrag einzuleiten. Nach Ansicht des BMF steht es dem ausländischen Unternehmer frei, ob er hierzu die (älteren) Vordrucke ZS-RD1 (bzw englisch: ZS-RE1) verwendet, mit welchen manche ausländische Steuerbehörde bereits vertraut ist, und auf denen daher oftmals in der Praxis die notwendigen Bestätigungen seitens der ausländischen Behörde problemlos

eingeholt werden können, oder ob sich der Gesteller an den Vordruck jüngeren Datums, ZS-AN2, hält.

Wirtschaftlicher Arbeitgeber. Bei internationaler Arbeitskräftegestellung ergeben sich in der Praxis zumeist komplexe steuerliche Fragestellungen. Nochmals erinnern wir an die Thematik des wirtschaftlichen Arbeitgebers: Die OECD hat in ihrem Update 2010 des Kommentars zum Musterabkommen Grundsätze dargelegt, die auch das BMF berücksichtigt. Wesentlich ist dies, da im Falle, dass der Gestellungsnehmer als wirtschaftlicher Arbeitgeber gilt, abkommensrechtlich auch bei Kurzzeitsendungen der Entsendestaat das Besteuerungsrecht an den Arbeitslöhnen verliert. Die Anerkennung (bzw Unterstellung) des „Auseinanderklaffens“ von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Arbeitgeber wird jedoch an strenge Voraussetzungen geknüpft sein und ist im Einzelfall (auf Basis konkreter Vertragsgestaltung und wirtschaftlicher Umstände) zu beurteilen.

Fazit. Die Steuerentlastung des ausländischen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens auf Basis einschlägiger Doppelbesteuerungsabkommen kann in Österreich grundsätzlich nur im Erstattungsweg (bzw im Rahmen der Antragsveranlagung) erfolgen; nur bei konzerninterner Überlassung ist eine Entlastung an der Quelle möglich. Der inländische Gestellungsnehmer hat die Abzugssteuer einzubehalten und abzuführen; der ausländische Gesteller kann nach Ansicht des BMF die Entlastung bei Kurzzeitsendungen sonach mittels Sammelantrag in die Wege leiten.



Andreas Götz
agoetz@deloitte.at

EuGH: Ausländische „finale“ Verluste bei Import-Verschmelzung übertragbar

Überblick. Bei grenzüberschreitenden Umgründungen durften ausländische Verlustvorträge bisher in der Regel nicht über die Grenze mitgenommen werden und gingen daher verloren. Der EuGH sieht darin unter bestimmten Voraussetzungen einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (EuGH 21.2.2013, C-123/11, A Oy).

Hintergrund. Viele Mitgliedstaaten, wie auch Österreich, gestatten bei inländischen Umgründungen unter bestimmten Voraussetzungen die Mitnahme von bestehenden Verlustvorträgen auf den übernehmenden Rechtsträger. Bei vergleichbaren grenzüberschreitenden Umgründungen wird eine Hereinnahme ausländischer Verlustvorträge aufgrund des fehlenden Besteuerungsrechts auf korrespondierende ausländische Gewinne in der Regel jedoch verweigert. Ein schwedisches Gericht hat nun den EuGH dazu befragt, ob dieser Ausschluss mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.

EuGH: „Finale“ Verluste müssen übergehen. Nach Ansicht des EuGH sind die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht verpflichtet, Verluste, die in einer anderen Steuerhoheit entstanden sind, zum Abzug zuzulassen. Diese Verpflichtung würde die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung und eine Steuerfluchtgefahr mit sich bringen und widerspräche der grundsätzlich anerkannten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse über Gewinne und Verluste zwischen den Mitgliedstaaten. Der EuGH gibt jedoch im Sinne seiner Marks&Spencer-Rechtsprechung zu bedenken, dass ein derartiger Ausschluss dann unverhältnismäßig ist, wenn keine Möglichkeit mehr besteht, die Verluste im Sitzstaat der übertragenden Gesellschaft (also im Quellenstaat der Verluste) zu verwerten. Hat die Gesellschaft nachgewiesen, dass die Verluste derart „final“ sind, ist der Aufnahmestaat verpflichtet, die ausländischen Verlustvorträge bei der übernehmenden Gesellschaft – in gleicher Weise wie bei einer rein inländischen Umgründung – zum Abzug zuzulassen. Der EuGH tritt daher im Ergebnis für eine Einmalverwertung der Verluste ein.

Final ist nicht gleich final. Der Gerichtshof interpretiert diese Ausnahme für „finale“ Verluste allerdings eng. Es dürfte für die Beweisführung der Finalität nicht ausreichen, wenn die Gesellschaft nach der Umgründung über keine Betriebsstätte im Quellenstaat der Verluste mehr verfügt. So seien bspw auch die Verrechnungsmöglichkeit mit zukünftigen minimalen steuerbaren Erträgen im Quellenstaat oder mit einer potentiellen Wegzugssteuer zu berücksichtigen. Wie ein Nachweis der Finalität letztlich erbracht werden kann, bleibt offen. Keine klare Antwort gibt der EuGH auch auf die Frage, nach welchem

Steuerrecht der Verlust im Falle der Übertragbarkeit zu berechnen ist. Die Berechnung dürfe jedoch zu keiner "Ungleichbehandlung" im Vergleich zur Berechnung bei einer rein inländischen Fusion führen. Dies dürfte im Ergebnis für die Maßgeblichkeit des Steuerrechts des Aufnahmestaates sprechen.

Relevanz für Österreich. Das vorliegende EuGH-Urteil setzt die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung ausländischer Verluste konsequent fort. Demnach sind ausländische Verluste innerhalb der EU grundsätzlich immer dann zu berücksichtigen, wenn eine Verwertung im Ausland nicht (mehr) möglich ist und bei vergleichbaren Inlandssachverhalten eine Verlustberücksichtigung erfolgt. Auch in Österreich ist bei inländischen Umgründungen eine Mitnahme von Verlustvorträgen bei weiterem Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens gestattet. Bei vergleichbaren grenzüberschreitenden Umgründungen wird eine Hereinnahme von ausländischen Verlusten – entgegen früherer Auffassungen – jedoch von der Finanzverwaltung generell versagt. Im Lichte dieses EuGH-Urteils erfordert die Niederlassungsfreiheit, dass die Übertragung von ausländischen Verlustvorträgen zuzulassen ist, wenn nachgewiesenermaßen keine Verwertungsmöglichkeiten im Sitzstaat der übertragenden Gesellschaft mehr bestehen. Der Verlust dürfte hierfür auf Basis des österreichischen Steuerrechts umzurechnen sein. Zu beachten ist, dass das Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens – außer in den im UmgrStG vorgesehenen Sanierungsfällen – auch in grenzüberschreitenden Fällen erforderlich sein wird, weil dies bei vergleichbaren Umgründungen im Inland ebenfalls Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang ist. Aus dem Urteil lässt sich zudem ableiten, dass auch die Nachversteuerung von ausländischen Verlusten bei Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG im Falle von "finalen" Verlusten wohl nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.



Karoline Spies
kspies@deloitte.at

Neues zur Lieferung von Treibstoffzusätzen innerhalb der EU

Überblick. Aufgrund eines Durchführungsbeschlusses der Europäischen Kommission vom 20. April letzten Jahres sollen Erzeugnisse, die als Treibstoffzusätze („Additive“) verwendet werden, den Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Verbrauchsteuer-Richtlinie 2008/118/EG unterliegen. Die entsprechende österreichische Verordnung ist mit 1.1.2013 in Kraft getreten.

Hintergrund. Auch bisher handelte es sich bei Treibstoffzusätzen um Energieerzeugnisse jedoch galten diese nicht als „Mineralöl im engeren Sinn“, sodass weder die Kontroll- und Beförderungsbestimmungen der Verbrauchsteuer-Richtlinie und damit im Wesentlichen die Anwendung des EMCS-Verfahrens, noch die sonstigen Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes Anwendung fanden. Das „Excise Movement and Control System“ („EMCS“) ist ein IT-gestütztes Verfahren zur Deklaration und Überwachung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung im gesamten Gebiet der Europäischen Union. Um in Zukunft Missbrauchsfälle und Steuerhinterziehung zu vermeiden, müssen die Mitgliedsstaaten der EU sicherstellen, dass Additive des KN-Codes 3811 den entsprechenden verbrauchsteuerrechtlichen Verfahren unterzogen werden.

Neuregelung. Seit 1.1.2013 sind Additive den „Mineralölen im engeren Sinn“ gleichzustellen. Somit gelten sinngemäß die Bestimmungen des Mineralölsteuergesetzes 1995 zur Herstellung, Lagerung und Beförderungen im Steueraussetzungsverfahren aber auch im steuerrechtlich freien Verkehr. Die verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen werden allerdings nur auf bestimmte Warengruppen Anwendung finden. Dazu zählen insbesondere zubereitete Antiklopfmittel, Antioxidantien, Viskositätsverbesserer oder Antikorrosivadditive. Die Erzeugnisse der KN-Codes 3811 21 00 und 3811 29 00 (Additive für Schmieröle) bleiben von der Besteuerung ausgeschlossen, da sie weder zum Verheizen noch als Treibstoffzusätze verwendet werden können und damit das Risiko der Steuerhinterziehung – auch aufgrund der hohen Verkaufspreise – gering ist.

Besteuerung. Additive werden im Regelfall unter Steueraussetzung transportiert und in einem Steuerlager hergestellt oder beigemischt. Somit erfolgt die Auslagerung in den meisten Fällen gleichzeitig mit jener Ware, derer sie beigemischt wurden und werden gemeinsam mit dieser besteuert. Kommt es allerdings zu einer getrennten Entstehung der Steuerschuld, beispielsweise bei der Lieferung

an einen registrierten Empfänger, werden Treibstoffzusätze in gleicher Höhe wie jene Ware besteuert, derer sie aufgrund ihrer Beschaffung und ihrem Verwendungszweck am ähnlichsten sind.

Fazit. Betroffene Wirtschaftsbeteiligte sollten rechtzeitig die Änderungen in den verbrauchsteuerrechtlichen Bewilligungen beantragen, damit es zu keinen Hinderungen bei Versand und Empfang der betreffenden Additive im EMCS-Verfahren kommen kann.



Bettina Bares
bbares@deloitte.com

Der Beginn, das Ende der Betriebsprüfung und deren Auswirkungen

Überblick. An den Beginn und das Ende von Betriebsprüfungen knüpfen diverse verfahrens- und finanzstrafrechtliche Rechtsfolgen, weshalb eine genaue Bestimmung dieser Zeitpunkte von großer Bedeutung sein kann. Die Herausforderung bei der Analyse dieser Fragestellungen ist, dass der Gesetzestext keine eindeutige diesbezügliche Regelung enthält.

Beginn der Betriebsprüfung. Der Beginn der Betriebsprüfung ist insbesondere für eine allenfalls einzubringende finanzstrafrechtliche Selbstanzeige maßgeblich. Denn gemäß § 29 Abs 3 lit c FinStrG tritt die Straffreiheit der Selbstanzeige dann nicht ein, „wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.“ Beginn der Amtshandlung ist dabei nach herrschender Meinung der Zeitpunkt, in dem die Abgabenbehörde zur Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen auffordert, und zwar selbst dann, wenn die Prüfung noch nicht sofort möglich ist. Die Sperrwirkung tritt aber nicht unbeschränkt ein. Einerseits umfasst sie nur jene Abgaben und Zeiträume, auf die sich der Prüfungsauftrag der Behörde bereits zu Beginn der Amtshandlung bezieht. Andererseits wird vorausgesetzt, dass die Prüfung gemäß den geltenden Verfahrensvorschriften durchgeführt wird. So hat etwa die Behörde nicht nur den Beginn der Amtshandlung genau zu protokollieren, sondern dem Geprüften auch ihre Prüfungsberechtigung durch Vorlage eines schriftlichen Prüfungsauftrags gegenüber darzulegen. Daraus folgt auch, dass bei Unvollständigkeit bzw Nicht-Offenlegung des Prüfungsauftrags weiterhin strafbefreiend Selbstanzeige erstattet werden kann bis die versäumten Amtshandlungen nachgeholt wurden.

Ende der Betriebsprüfung. Die genaue Bestimmung des Endes einer Betriebsprüfung ist für das Wiederholungsprüfungsverbot nach § 148 Abs 3 BAO relevant: *Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden*

- zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
- zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sind;
- bei Rechtsmittelverfahren im Auftrag der Abgabenbehörde zweiter Instanz, jedoch nur zur
- Prüfung der Begründung des Rechtsmittels oder neuer Tatsachen und Beweise.

Wiederum enthält der Gesetzestext keinen Hinweis darauf, wann und unter welchen Umständen von einem Ende der Prüfung ausgegangen werden kann. Nach dem Wortlaut des § 149 Abs 1 BAO ist *nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung)*. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist diese Bestimmung jedoch nicht so auszulegen, dass die Betriebsprüfung bereits vor der Schlussbesprechung zu Ende ist. So betont der VwGH etwa in 2001/13/0039 vom 11.5.2005, dass die Bestimmung über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung keinen Selbstzweck darstellt, sondern vielmehr der Wahrung des Parteihörs dient. Der UFS hat in seiner Entscheidung RV/0400-G/07 vom 5.5.2010 unter anderem diesen Aspekt aufgegriffen und dazu Folgendes ausgeführt: *„Wäre die Außenprüfung tatsächlich vor der Schlussbesprechung beendet, würde sich ein Parteihör bzw eine Besprechung der Prüfungsergebnisse erübrigen.“*

Fazit: Es ist davon auszugehen, dass eine Betriebsprüfung erst dann begonnen hat, wenn sowohl ein zulässiger Prüfungsauftrag vorliegt als auch die Unterlagen zur Durchführung der Außenprüfung angefordert wurden; bis dahin muss eine strafbefreiende Selbstanzeige zulässig sein. Ihr Ende findet die Betriebsprüfung nach Maßgabe der Rechtsprechung von UFS und VwGH erst mit Ende der Schlussbesprechung; zugleich tritt auch das Wiederholungsprüfungsverbot ein.



Robert Rzeszut
rrzeszut@deloitte.at

Kurz-News Fristen und Verfahren

Kapitalertragsteuer-Anmeldung nur noch elektronisch zulässig

Überblick. Ab 2013 ist die Abgabe einer Kapitalertragsteuer-Anmeldung in Papierform nicht mehr zulässig. Auch diese Abgabenerklärung hat der Abzugsverpflichtete nunmehr fristgerecht in elektronischer Form vorzunehmen. Auch wenn keine KESt einzubehalten ist, hat die elektronische Anmeldung einschließlich Begründung für den unterbliebenen Steuerabzug zu erfolgen. Zudem ist auch eine Übermittlung der KESt-Anmeldung im Datenstromverfahren als XML-Datei möglich.

Eingabemasken und Fristen. In FinanzOnline stehen unterschiedliche Eingabemasken je nach der Rechtsgrundlage der KESt-Pflicht zur Verfügung:

Die Bemessungsgrundlage bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital ist in der Maske **„KESt-Anmeldung für eigene Ausschüttung/ Zuwendung (Tag)“** einzugeben. Darunter fallen unter anderem Dividenden und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Kapitalgesellschaften und Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte. Die KESt-Anmeldung ist in diesen Fällen binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge einzureichen.

Zinsen aus Geldeinlagen bei und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten sind in der Maske **„KESt-Anmeldung für Zinsen aus Bankeinlagen“** zu erfassen. Die KESt-Anmeldung ist im Falle der Vorauszahlung jährlich am 15. Dezember einzureichen. Im Falle der Anmeldung des restlichen KESt-Betrages ist die Anmeldung jährlich am 30. September des Folgejahres einzureichen.

Im Inland bezogene ausländische Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien oder GmbH-Anteilen (etwa ausländische Dividenden), Kapitalerträge aus Investmentfonds und Immobilienfonds und andere Kapitalerträge sind in der Maske **„KESt-Anmeldung für sonstige Kapitalerträge“** anzugeben. Der Abzugsverpflichtete hat die in einem Kalendermonat einbehaltenen Steuerbeträge spätestens am 15. Tag nach Ablauf des folgenden Kalendermonats abzuführen.

Fazit. Um insbesondere einen Verspätungszuschlag von bis zu 10% des KESt-Betrages zu vermeiden, ist seit Anfang 2013 die KESt-Anmeldung durch den zum Abzug Verpflichteten in elektronischer Form vorzunehmen.

Steuertermine und Veröffentlichungshinweise

Steuertermine im April 2013

Am 15.4.2013 sind ua fällig:

- **Umsatzsteuervorauszahlung** für Februar 2013.
- **Normverbrauchsabgabe** für Februar 2013.
- **Kapitalertragsteuer** für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren für Februar 2013.
- **Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe** für Februar 2013.
- **Werbeabgabe** für Februar 2013.
- **Lohnsteuer** für März 2013.
- **Dienstgeberbeitrag** zum Familienbeihilfen-ausgleichsfonds für März 2013.
- **Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag** für März 2013.
- **Kommunalsteuer** für März 2013.
- **Abzugsteuer gem § 99 EStG** für März 2013.
- **U-Bahn Steuer für Wien** für März 2013.
- **Sozialversicherung für Dienstnehmer** für März 2013.

Am 30.4.2013 ist fällig (soweit erforderlich):

- **Stabilitätsabgabe** für das zweite Quartal 2013.

World Tax Advisor

World Tax Advisor vom 8.3.2013 behandelt insbesondere Griechenlands Neuerungen bei der Besteuerung von Unternehmen, den Plan steuerlicher Neuerungen zur Steigerung der Standortattraktivität in Dänemark, Hong Kongs Budget 2013/2014 – Klare Positionierung zur Entwicklung bestimmter Industriezweige, Indiens Budget 2013/2014 – Enttäu-schung für ausländische Investoren, die Entwicklungen im Bereich der Ansässigkeitsanforderungen und DBA-Ansässigkeitsbescheinigungen in Israel, die Highlights des Budgets 2013 in Singapur sowie das Judikat zur Quellensteuererstattung bei Auslandsfonds (non-UCITS) in Schweden.

World Tax Advisor vom 22.3.2013 behandelt insbesondere die künftige Besteuerung von Portfoliodividenden und neue Regelungen zur Quellensteuererstattung in Deutschland, Durchführungsrichtlinien zum Doppelbesteuerungsabkommen Belgien-USA, neue Einkommensteuerbegünstigungen für Expatriates in China, Neues Freihandelsabkommen zwischen der Europäischen Union und Peru, Entscheidung des Höchstgerichts zur Berechnung der Mitarbeiter-Beteiligungs-Reserve bei vereinnahmten R&D-Steuerergütschriften in Frankreich, Neues Holding-Regime – Steuerbefreiungen für (in- und outbound) Dividenden und Veräußerungsgewinne in Lettland, Golden-Visa Programm (vereinfachte Ansiedelung bei Zuzug aus dem Nicht-EU Raum im Falle von Investitionstätigkeit) in Portugal in Kraft, restriktive Bestimmungen bei Auslandskonten in Russland, neues Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Spanien und Argentinien, Überblick über die jüngsten Änderungen in der Unternehmensbesteuerung in der Ukraine, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Rahmen des Budgets 2013 in UK sowie Zoll und Grenzschutzbehörde (CBP) veröffentlicht Zahlen hinsichtlich der Auswirkungen der durch die Regierung beschlossenen automatisierten Ausgabenkürzungen in den USA.

FTT Newsletter

Die **Ausgabe vom 11.03.2013** verweist auf die mit 22.2.2013 veröffentlichte Durchführungsverordnung zur italienischen FTT, welche bekanntlich mit 1.3.2013 in Kraft getreten ist. Wir dürfen Sie auch darüber informieren, dass mittlerweile seitens der zuständigen italienischen Behörde eine sogenannte „weiße Liste“ von Ländern veröffentlicht wurde, mit denen Italien Abkommen betreffend Informationsaustausch bzw. Steuereinhebung geschlossen hat. An Transaktionen mit „in scope“ Instrumenten beteiligte Unternehmen bzw. Einrichtungen oder Personen aus Ländern, die nicht auf dieser Liste geführt werden (darunter prominente Standorte wie die USA, Kanada, Singapur bzw. Hong Kong), gelten sonach für Zwecke der italienischen FTT stets als Käufer bzw. finale Gegenpartei, wodurch diese Transaktionen der italienischen FTT unterliegen dürften. Des Weiteren finden Sie in dieser Ausgabe eine Kurzinformation über die jüngst im Kongress vorgestellte US FTT (Wall Street Trading and Speculators Tax), deren Beschlussfassung jedoch derzeit (noch) nicht absehbar ist.

Veröffentlichungshinweis

Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht

Lang | Schuch | Staringer
Linde Verlag
ISBN: 9783707321517

Die OECD hat sich vor mehr als zehn Jahren mit Fragen der abkommensrechtlichen Einkünftezurechnung im Zusammenhang mit „Partnerships“ intensiv beschäftigt. Die von der OECD entwickelten Thesen versuchen die Abkommensanwendung für jene Fälle zu klären, in denen in den beiden Vertragsstaaten Einkünfte für steuerliche Zwecke unterschiedlichen Rechtsträgern zugerechnet werden. Sie werden seitdem kontrovers diskutiert. Mittlerweile liegen in vielen Ländern Gerichtsentscheidungen vor, die Auskunft darüber geben, wie weit sich die OECD-Auffassungen in der Praxis durchgesetzt haben und wie weit diese Thesen auch auf andere Fälle der Einkünftezurechnung anzuwenden sind. In der Praxis stellen sich gerade aus diesem Blickwinkel bei Investmentfonds, bei Trusts oder aber auch bei der Gruppenbesteuerung eine Vielzahl von Auslegungsfragen. Die derzeit bestehende Rechtsunsicherheit erschwert Steuerplanungsüberlegungen. Im Rahmen dieses Symposiums werden Lösungsvorschläge zu diesen Fragen präsentiert und diskutiert.



Veranstaltungshinweise

Datum	Veranstungstitel	Ort	Zeit
8.4.2013	Cyber Security Lunch	Wien	12:00
8.4.2013	Damoklesschwert Untreue – dünnnes Eis für geschäftliche Entscheidungen?	Wien	18:00
10.4.2013	Lunch & Talk – Expertengespräch Verrechnungspreise	Wien	12:00
15.4.2013	DeloitteDialoge „Jung und schön vs alt und hässlich – eine (verhängnisvolle?) demographische Entwicklung“	Linz	18:00
18.4.2013	Herausforderung AIFM Richtlinie	Wien	16:00
26.4.2013	Hi-Tech in China Austria investing in China – China investing in Austria	Wien	08:45
22.5.2013	Bring Your Own Device – (Er)Kennen Sie die Risiken?	Wien	18:00
19.-21.6.2013	Deloitte EMEA Global Employer Services Conference Expanding the Universe of Mobility Bei Interesse schreiben Sie uns bitte eine Mail an sniederl@deloitte.at	Wien	ganztags

Alle aktuellen Veranstaltungen finden Sie auch auf unserer Website – www.deloitte.at/events

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