

Dr. Vinzenz Hamerle  
Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater

Mag. Sascha Noss  
Steuerberater

Mag. Wolfgang Quirchmayr  
Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, CPA

Kanzleigründer:  
Dkfm. Peter Pagitz  
Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater

WIEN, am 14.10.2013  
qu/ds/RS 05-Klienteninformation Pagitz

Sehr geehrte Klientin, sehr geehrter Klient!

In gewohnter Art und Weise möchten wir Sie wieder auf aktuelle steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Themen, auf die Änderungen im Steuerrecht und Unternehmensrecht sowie auf die bevorstehenden Steueränderungen aufmerksam machen.

Da nicht jede Information für Sie von Interesse sein wird, sind wir unabhängig von diesem umfassenden Informationsservice bemüht, jeden unserer Klienten durch seinen Ansprechpartner, der am besten die persönliche steuerliche Situation kennt, in den wichtigen Punkten zu informieren.

Die vorliegende Klienteninformation wurde mit größtmöglicher Sorgfalt verfasst und zusammengestellt, wir bitten aber um Verständnis dafür, dass diese eine persönliche Beratung nicht ersetzen kann. Sämtliche Angaben erfolgen ohne Gewähr.

Wenn Sie künftig keine kostenlose Klienteninformation zugesandt bekommen wollen, so senden Sie uns ein e-mail mit dem Betreff „Keine Klienteninformation“.

Mit freundlichen Grüßen verbleiben wir bis zur nächsten aktuellen Information

**Ihr Pagitz & Partner Team**

# **INHALTSVERZEICHNIS**

- 1. GmbH-Reform 2013**
  - 1.1. GmbH "light"**
  - 1.2. Erweiterte Pflicht zur Einberufung der Generalversammlung, wenn URG-Kriterien eingetreten sind**
  - 1.3. Ausnahmsweise trifft auch den Mehrheitsgesellschafter die Insolvenzantragspflicht (GmbH, AG und SE)**
  - 1.4. Verringerung der Mindestkörperschaftsteuer**
  - 1.5. Ausblick – Auswirkungen auf die Praxis**
- 2. Rückstellung für Pensions-, Abfertigungs-, Jubiläumsgeld- und ähnlichen Verpflichtungen**
- 3. Highlights aus dem EStR-Wartungserlass**
  - 3.1. Aufgabe der "Einheitstheorie" für Grundstücke**
  - 3.2. Abzugsfähige Kosten – Immo-Est**
  - 3.3. "Häuslbauerbefreiung"**
  - 3.4. Erbaueinandersetzung**
- 4. Wichtige Änderungen in der Gewerbeordnung**
- 5. Umstellung auf SEPA – die neue Zahlungsart ab 01.02.2014**
  - 5.1. Information des BMF betreffend Auslandsüberweisungen an neue BIC und BLZ der Finanzverwaltung**
- 6. Steuersplitter**
  - 6.1. Sachbezug Garagenplatz**
  - 6.2. Anhebung des steuerfreien Kinderbetreuungszuschusses ab 1.1.2013**
  - 6.3. Keine Auflösungsabgabe für Bauarbeiter**
  - 6.4. Einführung einer Gesetzes- bzw. Verordnungsbeschwerde beim VfGH**
  - 6.5. Rechtsanwälte und GmbH & Co KG**
  - 6.6. Finanzstrafgesetz-Novelle: gemeinnützige Leistungen**
  - 6.7. VfGH: Arbeitgeberbegriff und 183-Tage-Regel**
  - 6.8. Erleichterungen für Vereine**
  - 6.9. Firmen-PKW – Sachbezug und Kilometergeld?**
  - 6.10. Kroatien – Übergangsbestimmungen für IG Lieferungen**
- 7. Gesellschaftsteuer – Aktuelle Rechtsprechung und Zweifelsfragen**
  - 7.1. Gesellschaftsteuerpflicht von Verlustabdeckungszusagen**
  - 7.2. Leistungen von Nichtgesellschaftern (außerhalb von Umgründungen)**
  - 7.3. Umgründungsnahe Großmutterzuschüsse**
- 8. Voraussichtliche Werte für 2014**
- 9. Abgabenbetrug – Abzug von Provisionszahlungen**

## **1. GmbH-Reform 2013**

Abgesehen davon, dass das gesetzliche Mindeststammkapital bei der GmbH von bisher € 35.000,-- auf € 10.000,-- gesenkt wurde, bringt die GmbH-Reform, die am 1.7.2013 in Kraft getreten ist, mehrfache Änderungen mit sich. Diese werden nachstehend in aller Kürze zusammengefasst:

### **1.1. GmbH „light“**

Seit 1.7.2013 beträgt das Mindeststammkapital bei der GmbH € 10.000,-- (statt bisher € 35.000,--). Davon müssen – wenn Bareinlagen vereinbart werden – nur mehr € 5.000,-- (bisher € 17.500,--) bar einbezahlt werden. Die Bankbestätigung über die geleisteten Zahlungen bleibt weiterhin erforderlich.

Bestehende GmbHs können im Rahmen einer Kapitalherabsetzung ihr Stammkapital auf den neuen Mindestbetrag verringern; allerdings setzt dies eine individuelle Verständigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger (und somit auch vieler Vertragspartner) mit Einschreibebrief voraus.

### **1.2. Erweiterte Pflicht zur Einberufung der Generalversammlung, wenn URG-Kriterien eingetreten sind**

Nach bisheriger Rechtslage mussten Geschäftsführer der GmbH die Generalversammlung vor allem dann einberufen, wenn die Hälfte des Stammkapitals durch Verluste verloren gegangen war. Die Einberufungspflicht wird nunmehr auf den Fall erweitert, dass in der GmbH die Eigenmittelquote weniger als 8 % und die fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre beträgt. Das Gesetz stellt auf die Kriterien gemäß §§ 23 und 24 URG ab. Ausdrücklich ordnet das Gesetz auch an, dass in diesen Fällen die Geschäftsführer die von der Generalversammlung gefassten Beschlüsse dem Firmenbuchgericht mitzuteilen haben. Diese erweiterte Pflicht der Geschäftsführer, die Gesellschafter von einer geringen Kapitalausstattung und/oder einer schlechten Ertragslage oder Verlustsituation zu verständigen, dient der Vorbeugung von Insolvenzen.

Für den Geschäftsführer kann die Unterlassung in zweierlei Hinsicht negative Konsequenzen bewirken: Unterlässt er nämlich die Einberufung der Generalversammlung, so könnte dies als wichtiger Grund für seine Abberufung und/oder Entlassung aus dem Dienstverhältnis angesehen werden. Unterlässt der Geschäftsführer die Mitteilung an das Handelsgericht und gerät die GmbH später in Insolvenz, so könnte dies den Geschäftsführer eventuell sogar gegenüber den Gläubigern haftbar machen.

### **1.3. Ausnahmsweise trifft auch den Mehrheitsgesellschafter die Insolvenzantragspflicht (GmbH, AG und SE)**

Der Gesetzgeber hat nun auch die Vorschriften der Insolvenzordnung über die Verpflichtung der Geschäftsführer zur Stellung eines Insolvenzantrags über das Vermögen einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft – also auch für AG und SE – geändert: Falls bei der GmbH Geschäftsführer oder Liquidatoren fehlen, trifft die Verpflichtung zur Stellung des Insolvenzantrags den Mehrheitsgesellschafter. Bei der AG und SE trifft diese Pflicht im Falle des Fehlens von Vorstandsmitgliedern den Mehrheitsaktionär. Bei der GmbH & Co KG wird eine derartige Pflicht des Mehrheitskommanditisten eher zu verneinen sein; für die Komplementär-GmbH gilt das oben zur GmbH Gesagte.

Minderheitsgesellschafter sind von dieser Verpflichtung nicht erfasst.

Ist der Mehrheitsgesellschafter eine Personen- oder Kapitalgesellschaft, so trifft die Insolvenzantragsverpflichtung ihre gesetzlichen Vertreter.

Der Umstand, dass in der GmbH aktuell Geschäftsführer fehlen, verpflichtet den Mehrheitsgesellschafter noch nicht zur Stellung des Insolvenzantrags. Vielmehr ist ein Insolvenzantrag – nach wie vor – nur dann geboten, wenn die Insolvenzeröffnungsgründe der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung vorliegen. Sanierungsbemühungen dürfen weiterhin, wenn sie sorgfältig betrieben werden, für eine Dauer von max. 60 Tagen, im Falle von Naturkatastrophen bis zu 120 Tagen, gesetzt werden.

Durch die gegenständliche Neuerung werden Mehrheitsgesellschafter in die Pflicht genommen: Wenn sie schon keinen neuen Geschäftsführer bestellen und ein solcher auch nicht vom Gericht bestellt wird, so müssen sie selbst den Insolvenzantrag stellen. Das Unterlassen könnte dann – ebenso wie bei Geschäftsführern – zur persönlichen Schadenersatzhaftung des Mehrheitsgesellschafters gegenüber den geschädigten Gläubigern führen.

#### **1.4. Verringerung der Mindestkörperschaftsteuer**

Mit der gesetzlichen Reduktion des Mindeststammkapitals für GmbHs reduziert sich auch die Mindest-KöSt für GmbHs künftig auf € 500,-- pro Jahr statt bisher € 1.750,--. Diese Änderung tritt erst ab 1.1.2014 in Kraft.

#### **1.5. Ausblick - Auswirkungen auf die Praxis**

Mit der Herabsetzung des Mindeststammkapitals nähert der österreichische Gesetzgeber die Kapitalerfordernisse bei GmbHs jenen der Nachbarländer an: So benötigt etwa eine GmbH in der Tschechischen Republik ein Kapital von umgerechnet ca. € 7.700,--, in der Slowakei von € 5.000,--, in Slowenien von € 7.500,--, in Italien und Deutschland von je € 10.000,--. Sowohl Italien als auch Deutschland lassen allerdings auch die Gründung einer GmbH mit € 1,-- Stammkapital zu.

Offenbar wollte der österreichische Gesetzgeber den Abwanderungstendenzen ins benachbarte Ausland oder dem vermehrten Einsatz der Gesellschaftsform „Limited“ entgegenwirken. Dennoch kann der Einsatz derart gering kapitalisierter GmbHs nicht vorbehaltlos empfohlen werden. Denn die Insolvenzantragspflicht jedes Geschäftsführers bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung tritt tendenziell umso früher ein, je geringer die Gesellschaft mit Eigenkapital ausgestattet, je weniger ihre Finanzierung gesichert und je geringer die Überlebensfähigkeit der Gesellschaft ist. Die Verletzung der Insolvenzantragspflicht – Insolvenzverschleppung – kann massive Haftungsfolgen für die Geschäftsführer und, wie die Novelle jetzt eingeführt hat, auch für den Mehrheitsgesellschafter einer geschäftsführerlosen GmbH nach sich ziehen.

Dazu kommt noch der strafrechtliche Aspekt: Je geringer das Eigenkapital ist, desto eher werden Gerichte das Vorliegen eines Betrugs-Vorsatzes annehmen, wenn der Geschäftsführer einer völlig vermögenslosen, also todgeweihten GmbH noch neue Geschäfte eingetht und seine Gläubiger dadurch schädigt.

Augenmaß ist daher weiterhin anzuraten, da frivoles Spekulieren auf dem Rücken der Gläubiger zivil- und strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen kann.

## **2. Rückstellungen für Pensions-, Abfertigungs-, Jubiläumsgeld- und ähnlichen Verpflichtungen**

Aktuell begutachtet der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision Änderungen des Fachgutachtens zur Ermittlung der Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellung.

Es ist zwar nicht davon auszugehen, dass dieses Fachgutachten bereits für Wirtschaftsjahre die vor dem 31.12.2013 enden anwendbar ist, dennoch ist ein nicht unerheblicher Einfluss auf die unternehmensrechtliche Bilanzierung der genannten (Personal-)Rückstellungen zu erwarten und zu überlegen, ob

- bereits bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum aktuell ablaufenden Wirtschaftsjahr Änderungen in der Bilanzierung(smethode) der Personalrückstellungen vorgenommen werden, um die Ergebnisbeeinflussung ab Inkrafttreten des neuen Fachgutachtens zumindest auf ein weiteres Wirtschaftsjahr zu verteilen.

### **Welche Einflüsse sind zu erwarten:**

Hinsichtlich der steuerlich maßgeblichen Berechnung von Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldverpflichtungen sind keine Änderungen durch den Gesetzgeber bekannt.

Die unternehmensrechtliche Bilanzierung wird voraussichtlich zu höheren Rückstellungswerten führen und die Belastung der Gewinn- und Verlustrechnung mit (Dotierungs-)Aufwand aufgrund der „erstmaligen“ Anwendung des erst zu beschließenden Fachgutachtens ist abhängig von verschiedensten unternehmensabhängigen Faktoren.

### **Welche Parameter haben in Zukunft Einfluss auf die Rückstellungsberechnung:**

Dem vorläufigen Entwurf des Fachgutachtens sind folgende wesentliche wertbeeinflussende Faktoren zu entnehmen:

- Änderungen hinsichtlich der Bestimmung des zu wählenden Zinssatzes,
- Berücksichtigung von Lohn- und Gehaltssteigerungen bis zum Zeitpunkt der Auszahlung von Ansprüchen.

### **Zinssatz:**

Unklar ist noch, ob die Berechnung (in Zukunft) auf Basis

- eines Zinssatzes zu dem sich ein Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung zum Bilanzstichtag langfristiges Fremdkapital beschaffen kann oder
- ein aus dem jeweils aktuellen Zinssatz in der Vergangenheit über einen mehrjährigen Zeitraum ermittelter durchschnittlicher Zinssatz

erfolgen soll, oder, ob beide Varianten zulässig sind, und der Unternehmer sich für eine der beiden Möglichkeiten entscheiden muss.

Aufgrund des nunmehr vorherrschenden niedrigen Zinsniveaus ist davon auszugehen, dass die in der Praxis vorherrschenden Zinssätze von 3-4% in Zukunft nicht mehr anzuwenden

sein werden und eine Reduktion des Kalkulationszinssatzes rein rechentechnisch schon zu einer Erhöhung der Rückstellungen führen wird.

Informationen und Anhaltspunkte zur Entwicklung des anzuwendenden Basiszinssatzes können u.a. der Internetseite der Deutschen Bundesbank: Abzinsungssätze gem. § 253 Abs. 2 HGB entnommen werden

(Link:

[http://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Geld\\_und\\_Kapitalmaerkte/Zinssaetze\\_und\\_Renditen/Abzinsungssaetze/Tabellen/tabellen.html](http://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Geld_und_Kapitalmaerkte/Zinssaetze_und_Renditen/Abzinsungssaetze/Tabellen/tabellen.html)).

Dieser Basiszinssatz ist noch um allfällige Einflüsse durch Geldentwertung und Gehaltssteigerungen zu bereinigen.

### **Zahlungszeitpunkt:**

Im Vergleich zu den bisher gültigen Fachgutachten für die Berechnung der genannten Personalrückstellungen soll nunmehr deutlich(er) hervorgehoben werden, dass bei der Bewertung der Rückstellungen jene Zahlungen (für Pensionen, Abfertigungen, Jubiläumsgelder und ähnliche Verpflichtungen) zugrunde zu legen sind, die aufgrund der bestehenden Zusage voraussichtlich zu leisten sein werden.

Die Rückstellungsberechnung soll daher nicht auf dem zum Bilanzstichtag maßgeblichen Bruttolohn abstellen, sondern die voraussichtliche Entwicklung des Monatsbezugs bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Zahlungsverpflichtungen berücksichtigen.

Fazit:

Derzeit ist davon auszugehen, dass das neue Fachgutachten erstmals für Wirtschaftsjahre 2014 anzuwenden sein wird. Aufgrund der aktuell vorliegenden Entwürfe ist ebenso davon auszugehen, dass die Rückstellungen für Pensionen, Abfertigungen, Jubiläumsgelder und ähnliche Verpflichtungen umstellungsbedingt höher ausfallen als bei Anwendung der bisher gültigen Regelungen und dies zu einer Belastung der Ertragslage führen kann.

Unter Berücksichtigung dieser Änderungen ist daher folgendes zu untersuchen:

- Besteht bereits aktuell eine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für Pensionen, Abfertigungen, Jubiläumsgelder und ähnliche Verpflichtungen?
- Welche Berechnungsparameter werden diesen Rückstellungen zugrunde gelegt?
- Welche Auswirkung hat die Änderung des Berechnungszinssatzes auf die Rückstellungsbildung und somit auf die Gewinn- und Verlustrechnung?
- Sind die aktuell angewendeten Zinssätze unter Berücksichtigung des derzeitigen Zinsniveaus zu hoch bzw. über 3% und sollte bereits vor Inkrafttreten des Fachgutachtens eine Anpassung der Bewertungsmethode erfolgen?

Wir empfehlen Ihnen daher, sich rechtzeitig mit Ihrem Wirtschaftsprüfer, Bilanzverantwortlichen bzw. auch Versicherungsmathematiker in Verbindung zu setzen, um eine angemessene Vorgehensweise zu akkordieren.

### 3. Highlights aus dem EStR-Wartungserlass

Mit dem beinahe 700 Seiten umfassenden EStR-Wartungserlass 2013[4] erfolgt insbesondere die umfangreiche Einarbeitung von Aussagen zur neuen **Grundstücksbesteuerung**. Weiters wurde der Erlass zur Besteuerung des **Kapitalvermögens** in die Richtlinien integriert. Folgende Punkte erscheinen hervorhebenswert:

#### 3.1. Aufgabe der „Einheitstheorie“ für Grundstücke

Die steuerliche Behandlung von Grundstücken war in der Vergangenheit von der sogenannten Einheitstheorie geprägt. Dies hat dazu geführt, dass Grund und Boden und Gebäude immer als Einheit betrachtet wurden. Beispielsweise wurde bei der Berechnung der vor dem 1.4.2012 maßgeblichen Spekulationsfrist immer auf den Zeitpunkt abgestellt, zu dem die Anschaffung des Grund und Bodens erfolgte. Eine spätere Bebauung hatte keinen neuen Fristenlauf ausgelöst. Ab 1.4.2012 wird insbesondere für die Beurteilung, ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt, jedoch auf den Anschaffungszeitpunkt des unbebauten Grundstückes und davon unabhängig auf den Errichtungszeitpunkt des Gebäudes abzustellen sein.

#### 3.2. Abzugsfähige Kosten - Immo-ESt

Bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von Grundstücken des Neuvermögens sind bekanntlich keine Kosten in Zusammenhang mit der Veräußerung - mit Ausnahme der Kosten für die Mitteilung bzw. Selbstberechnung der Immo-ESt sowie Vorsteuerberichtigungen - absetzbar. Als Kosten der Selbstberechnung gelten aber die Kosten für einen Steuerberater, wenn sie zur Durchführung der Selbstberechnung erforderlich sind. Die Kosten von Bewertungsgutachten stellen keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Die Kosten für die Selbstberechnung der GrESt sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

#### 3.3. „Häuslbauerbefreiung“

Entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung soll die steuerfreie Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden nur mehr dem tatsächlichen Errichter selbst zustehen. Hat der Rechtsvorgänger ein Gebäude selbst hergestellt, so gilt diese Befreiung bei Veräußerungen ab 1.1.2013 nicht für den unentgeltlichen Erwerber (Erben, Geschenknehmer).

#### 3.4. Erbauseinandersetzung

Die Übertragung eines Anteiles an einem Nachlassgegenstand (z.B. Grundstück) gegen die Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern des Nachlasses (z.B. Sparbuch, Grundstück, Bargeld) stellt eine **steuerneutrale Erbauseinandersetzung** dar. Aus dem Nachlass stammt eine Ausgleichszahlung auch dann, wenn die verwendeten Geldmittel aus der Veräußerung des von der Erbauseinandersetzung betroffenen Grundstücks durch den übernehmenden Erben stammen.

Wird für die Übertragung eines Anteils an einem Nachlassgegenstand ein Wertausgleich aus **nachlassfremden Mitteln** geleistet (z.B. Ausgleichszahlung aus den Mitteln eines Miterben), liegt eine (steuerpflichtige) **Veräußerung** vor, wenn der Wertausgleich mindestens die Hälfte des Verkehrswertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ausmacht.

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Pflichtteilsberechtigten gegen Leistung einer Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles kann als steuerneutrale Erbauseinandersetzung beurteilt werden.

#### 4. Wichtige Änderungen in der Gewerbeordnung

Mit der letzten Novelle zur Gewerbeordnung wurden einige für die Praxis durchaus bedeutsame Änderungen vorgenommen:

- Aus Anlass einer **Betriebsübernahme** kann der Übernehmer beantragen, dass ihm eine **Zusammenstellung der die Genehmigung der Betriebsanlage betreffenden Bescheide** übermittelt wird. Der Antrag ist innerhalb von sechs Wochen nach Betriebsübernahme zu stellen. Innerhalb von sechs Wochen nach Übermittlung der Zusammenstellung kann der Übernehmer beantragen, dass vorgeschriebene Auflagen aufzuheben oder abzuändern sind, wenn die Auflagen für die wahrzunehmenden Interessen nicht (mehr) erforderlich sind oder auch mit den Inhaber weniger belastenden Auflagen das Auslangen gefunden werden kann. Ferner kann er den Antrag stellen, dass bestimmte vorgeschriebene Auflagen erst nach Ablauf einer angemessenen, höchstens drei Jahre betragenden Frist eingehalten werden müssen, wenn dem Übernehmer zB wegen der mit der Übernahme verbundenen Kosten die Einhaltung dieser Auflagen erst innerhalb dieser Frist wirtschaftlich zumutbar ist.
- Die Bestimmungen über die **Haftpflichtversicherung für Baumeister** wurden präzisiert: Baumeister, die einen Jahresumsatz bis zu 38,5 Mio Euro erzielen, haben eine Haftpflichtversicherung für Personen-, Sach- und Vermögensschäden mit einer Mindestversicherungssumme iHv 1,0 Mio Euro pro Schadensfall (maximal 3,0 Mio Euro pro jährlicher Versicherungsperiode) abzuschließen. Bei einem Jahresumsatz über 38,5 Mio Euro muss sich die Versicherungssumme auf 3,0 Mio Euro (max. 15,0 Mio Euro pro jährlicher Versicherungsperiode) belaufen. Der Selbstbehalt darf höchstens 5% der Versicherungssumme pro Schadensfall betragen. Die geänderten Bestimmungen sind **mit 1.8.2013 in Kraft** getreten.

#### 5. Umstellung auf SEPA – die neue Zahlungsart ab 01.02.2014

Im Februar 2014 ist es endgültig soweit. Sind Sie SEPA-fit? **SEPA** steht für Single Euro Payment Area. Ab dann werden nämlich **Lastschriftinzüge und Zahlungen nur mehr** über den einheitlichen europäischen Zahlungsverkehr abgewickelt. Durch rechtzeitige Vorbereitung der Umstellung auf das neue Zahlungsverkehrssystem können Sie bereits jetzt testen, ob Sie alle Lieferanten, Kunden, Kontaktdaten von Geschäftspartnern, Mitarbeiterkonten und last but not least das Finanzamtskonto erfolgreich umgestellt haben. Das bedeutet, dass insbesondere Mitarbeiter der Finanzbuchhaltung, Personalverrechnung und Auftragsabwicklung / Fakturierung, die die Systemdaten für den Zahlungsverkehr verwalten, die verbleibenden drei Monate dafür nutzen sollten. Künftig sind **IBAN und BIC** anzugeben, und zwar nicht nur auf den neuen Zahlscheinen, sondern eventuell auch auf den Rechnungen, dem Geschäftspapier, der Homepage etc. (sofern dort die Bankverbindungen aufscheinen). Jedes Unternehmen, das mit seinen Kunden via Lastschriftinzug verrechnet, braucht auch noch eine von der OENB zugeteilte Creditor-Identification (**CID**), welche über die Bank angefordert werden kann.

Seit kurzem haben die Finanzämter neue Bankverbindungen, die auf allen automatisiert versendeten Schriftstücken abgedruckt sind. Laut BMF können Zahlungen an die jeweiligen

Finanzämter bis auf weiteres aber auch unter Angabe der bisherigen BIC und IBAN geleistet werden.

### **5.1. Information des BMF betreffend Auslandsüberweisungen an neue BIC und BLZ der Finanzverwaltung**

Wir möchten Sie hiermit auf folgende Information des BMF hinweisen:

„Der neue BIC BUNDATWW und die neue BLZ 01000 werden seit 1. Juli 2013 auf allen Vorschreibungen der Finanzverwaltung sowie auf der Homepage des BMF kommuniziert. Nunmehr wurde bekannt, dass einzelne ausländische Banken Überweisungen an BUNDATWW zurückweisen, wenn diese das Service EBA-Clearing verwenden. Dies ist aus Sicht des BMF – vor allem im Sinne eines optimalen Kundenservices - nicht nachvollziehbar, da seit Beginn der Umstellung der BIC im SWIFT-Verzeichnis zur Verfügung steht und Zahlungen an BUNDATWW via SWIFT (technisch gesehen eine SWIFT-Nachricht an BUNDATWW mittels MT103-Nachricht) möglich sind. Neben der derzeit bestehenden Zahlungsabwicklung via SWIFT wird voraussichtlich ab Ende Oktober 2013 der BIC BUNDATWW auch via EBA-Clearing abgewickelt werden können. Bis dahin können (ausländische) Banken Zahlungen an BUNDATWW jedenfalls via SWIFT mittels Banknachricht MT103 abwickeln und so eine zeitgerechte Überweisung garantieren. Es wird ersucht dies **bei Reklamationen den Banken zu kommunizieren** bzw. bei weitergehenden Fragen eine Mail an zahlungsverkehr@bmf.gv.at (sowie in Kopie an post.v-2-ae@bmf.gv.at) zu senden.“

## **6. Steuersplitter**

### **6.1. Sachbezug Garagenplatz**

Auf Grund wiederholter Anfragen dürfen wir wie folgt informieren:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, das von ihm für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzte Kraftfahrzeug während der Arbeitszeit in Bereichen, die einer Parkraumbewirtschaftung unterliegen, auf einem Abstell- oder Garagenplatz des Arbeitgebers zu parken, ist ein Sachbezug von 14,53 Euro monatlich anzusetzen, unabhängig davon, wer Eigentümer des Fahrzeugs ist. Unter Parkraumbewirtschaftung ist das Abstellen von Kraftfahrzeugen auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gegen Gebühr.

### **6.2. Anhebung des steuerfreien Kinderbetreuungszuschusses ab 1.1.2013**

Dienstgeber konnten bisher allen ihren Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen davon einen steuerfreien Zuschuss bis zu 500 Euro pa pro begünstigtem Kind für die Kinderbetreuung geben. Still und heimlich wurde im Juli 2013 der steuerfreie Betrag auf **1.000 Euro rückwirkend ab 1.1.2013** angehoben.

### **6.3. Keine Auflösungsabgabe für Bauarbeiter**

Seit 1.1.2013 muss der Dienstgeber bei Auflösung eines Dienstverhältnisses eine Auflösungsabgabe von 113 Euro (Wert für 2013) an die Gebietskrankenkasse bezahlen. Für Arbeitsverhältnisse, die dem BUAG unterliegen, sollte die Regelung erst mit 1.7.2013 in Kraft treten. Im Zuge eines im Juli im Nationalrat beschlossenen Gesamtpaketes zum neuen „Überbrückungsgeld für Bauarbeiter“ wurde die Befreiung unbeschränkt verlängert.

#### **6.4. Einführung einer Gesetzes- bzw Verordnungsbeschwerde beim VfGH**

Derzeit hat die Partei in einem Zivilverfahren oder der Verurteilte in einem Strafverfahren keine Möglichkeit, den Verfassungsgerichtshof anzurufen und die Verfassungswidrigkeit eines in seinem Verfahren angewandten Gesetzes oder die Gesetzswidrigkeit einer in seinem Verfahren angewandten Verordnung von diesem prüfen zu lassen. Der Gesetzgeber hat nun durch eine mit 1.1.2015 in Kraft tretende Novelle zu Art 139 Abs 1 und Art 140 Abs 1 B-VG die Möglichkeit geschaffen, dass jede Person, die als Partei einer von einem ordentlichen Gericht in erster Instanz entschiedenen Rechtssache wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung oder eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, aus Anlass eines gegen diese Entscheidung erhobenen Rechtsmittels einen Antrag beim VfGH auf Überprüfung der Verordnung bzw des Gesetzes einbringen kann. Der VfGH kann allerdings derartige Anträge ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg haben. Bleibt abzuwarten, wie der VfGH in der Praxis mit derartigen Anträgen umgehen wird.

#### **6.5. Rechtsanwälte und GmbH & Co KG**

Seit 1.9.2013 ist die Rechtsform der GmbH & Co KG für die Ausübung des Anwaltsberufs zugelassen. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH dürfen aber nur Rechtsanwälte sein, die auch Kommanditisten der KG sind. Weiterhin nicht zugelassen sind Kapitalgesellschaften als Kommanditisten einer RA-KG.

#### **6.6. Finanzstrafgesetz-Novelle: gemeinnützige Leistungen**

Der Gesetzgeber hat sehr rasch auf eine Erkenntnis des VfGH reagiert. Nunmehr wurde im FinStrG direkt geregelt, dass der Bestrafte gemeinnützige Leistungen iSd § 3a StrafvollzugsG anstelle einer Ersatzfreiheitsstrafe auch bei einer Bestrafung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren erbringen kann.

#### **6.7. VwGH: Arbeitgeberbegriff und 183-Tage-Regel**

Gerade bei kurzfristigen Konzernentsendungen von Mitarbeitern kam es in letzter Zeit häufig zu Qualifikationskonflikten mit den ausländischen Finanzverwaltungen, wenn es sich um eine Arbeitskräftegestellung an die ausländische Konzerngesellschaft handelt und die Lohn- und Lohnnebenkosten weiterverrechnet werden.

Die Doppelbesteuerungsabkommen sehen regelmäßig vor, dass in solchen Fällen Österreich ausnahmsweise das Besteuerungsrecht behält, wenn

- sich der Arbeitnehmer nicht länger als 183 Tage im ausländischen Tätigkeitsstaat aufhält und
- die Vergütungen nicht von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der im ausländischen Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte im ausländischen Tätigkeitsstaat des Arbeitgebers getragen werden.

Die österreichische Finanzverwaltung hat sich bisher auf den Standpunkt gestellt, dass bei derartigen kurzfristigen Entsendungen - ausgehend von einer zivilrechtlichen Interpretation - die Arbeitgeberbereienschaft beim österreichischen Entsender und damit das Besteuerungsrecht in Österreich verbleibt. Viele ausländische Staaten interpretieren den Arbeitgeberbegriff hingegen in wirtschaftlicher Hinsicht und werten die Tatsache der Tragung der Vergütungskosten als entscheidendes Kriterium. Der VwGH hat sich in einer

kürzlich ergangenen Entscheidung ebenfalls dafür ausgesprochen, den wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anzuwenden. Dies bedeutet, dass auch bei einer weniger als 183 Tage dauernden Entsendung eines Mitarbeiters die Bezüge in Österreich nicht besteuert werden können, wenn sie an die ausländische Gesellschaft weiterverrechnet werden. Die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Erkenntnis bleibt abzuwarten.

## **6.8. Erleichterungen für Vereine**

In einem kürzlich ergangenen Erlass wurden u.a. auch Ergänzungen bei den Vereinsrichtlinien vorgenommen. Folgende Punkte sind hervorzuheben:

Die rückwirkend **mit 1.1.2013** von 7.300 Euro auf **10.000 Euro** angehobene Grenze für die Körperschaftsteuerpflicht für steuerpflichtige erlaubte Tätigkeiten von gemeinnützigen Vereinen wurde eingearbeitet. Weiters können künftig bei allen Vereinsveranstaltungen pauschal **20% des Umsatzes als Betriebsausgaben** für Eigenleistungen abgezogen werden.

Die Abgrenzung zwischen **großem Vereinsfest** (begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb) und **kleinem Vereinsfest** als entbehrlicher Hilfsbetrieb wurde präzisiert. Ein kleines Vereinsfest liegt vor, wenn das Fest ausschließlich von den Vereinsmitgliedern getragen wird, dh dass Organisation und Planung ausschließlich von Vereinsmitgliedern oder deren nahen Angehörigen durchgeführt werden. Auf die Anzahl der Vereinsfestbesucher ist nicht mehr abzustellen. Als kleines Vereinsfest gelten solche Veranstaltungen (zB Faschingsball oder Sommerfest) so lange, bis sie im Kalenderjahr insgesamt einen Zeitraum von 48 Stunden nicht übersteigen.

## **6.9. Firmen-PKW - Sachbezug und Kilometergeld?**

Der VwGH hat zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden, daß auch für ein dienstgebereignetes Fahrzeug Werbungskosten für eine andere Einkunftsquelle geltend gemacht werden dürfen!

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem aktuellen Erkenntnis (VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0209) folgende strittige Frage entschieden:

Kann ein Steuerpflichtiger, der von einem Dienstgeber einen Firmen-PKW auch zur Privatnutzung erhält und daher einen Sachbezug versteuert, auch Werbungskosten geltend machen, wenn er mit dem überlassenen Fahrzeug betriebliche Fahrten im Zusammenhang mit einer anderen Einkunftsquelle unternimmt?

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Abzug von Werbungskosten bejaht und bestätigt, dass für die zweite Einkunftsquelle Kilometergelder steuermindernd anzusetzen sind, auch wenn der gesamte PKW-Aufwand vom Dienstgeber getragen wird. Im Ergebnis kommt es zu einer Kürzung des steuerpflichtigen Sachbezugs.

Bisher hatte die Finanzverwaltung, gestützt durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS Graz vom 8.11.2010, RV/0387-G/08), den Werbungskostenabzug in derartigen Fällen mit dem Argument verweigert, dass kein tatsächlicher Aufwand vorliege bzw eine andere Betrachtung zu einer "doppelten" Aufwandsberücksichtigung führen würde.

Die steuerlichen Auswirkungen bei folgendem häufigen Beispielsfall stellen sich wie folgt dar:

Der Vorstand einer Aktiengesellschaft hat einen Firmen-PKW auch zur Privatnutzung zur Verfügung und versteuert demgemäß den (maximalen) Sachbezug von 600 EUR monatlich.

Gleichzeitig übt dieser Vorstand Aufsichtsratsfunktionen bei anderen Konzerngesellschaften aus und fährt mit seinem Dienst-PKW zu den Aufsichtsratssitzungen. Obgleich die AG den gesamten PKW-Aufwand trägt, kann der Vorstand dennoch Kilometergelder als Werbungskosten für seine einkommensteuerpflichtigen Aufsichtsratsvergütungen in Abzug bringen.

## 6.10. Kroatien – Übergangsbestimmungen für IG Lieferungen

Kroatien ist seit 1.7.2013 das 28. Mitglied der Europäischen Union. Zu Problemen für den österreichischen Lieferanten kann es kommen, wenn der kroatische Abnehmer einer ig Lieferung noch keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) hat. Laut einer Information des BMF wird **für ig Lieferungen nach Kroatien in der Zeit zwischen 1.7.2013 und 31.12.2013 eine Übergangsfrist** eingeräumt, wonach es gestattet ist, bis zum 31.12.2013 steuerfreie ig Lieferungen nach Kroatien auszuführen, auch wenn zum Zeitpunkt der Lieferung noch keine gültige kroatische UID vorliegt.

Folgende Voraussetzungen sind zu beachten:

- Die Lieferung erfüllt grundsätzlich die materiellen Voraussetzungen einer ig Lieferung (Beförderung/Versendung nach Kroatien; Steuerbarkeit in Österreich und Kroatien; der Abnehmer ist Unternehmer oder eine juristische Person).
- Der Buch- und Belegnachweis wird geführt.
- Da der Buchnachweis wegen der fehlenden UID unvollständig ist, muss **zusätzlich eine schriftliche Erklärung des Abnehmers eingeholt** werden, wonach dieser bestätigt, dass die Erteilung einer kroatischen UID-Nummer beantragt wurde und die Voraussetzungen hierfür vorliegen.
- Sobald die UID-Nummer dem kroatischen Abnehmer zugeteilt wurde, ist die Nachweisdokumentation diesbezüglich zu ergänzen.

Für den österreichischen Lieferanten bedeutet das, dass er zuerst eine steuerfreie ig Lieferung in seiner Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) erfasst und die Buch- und Belegnachweise entsprechend führt. Eine Erfassung in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) kann vorerst mangels kroatischer UID-Nummer nicht erfolgen. Dies wird dann mit einer **korrigierten ZM** nachgeholt, sobald die gültige kroatische UID-Nummer zugeteilt wurde. Mit der Stufe-2 Abfrage wird die Nachweisdokumentation ergänzt.

## 7. Gesellschaftsteuer - Aktuelle Rechtsprechung und Zweifelsfragen

In letzter Zeit ergingen mehrere Judikate zur Gesellschaftsteuerpflicht von Zuschussleistungen an Kapitalgesellschaften. Dabei wurden einige Zweifelsfragen geklärt, mehrere Unklarheiten bestehen aber auch weiterhin. Wir geben Ihnen einen Überblick über den aktuellen Meinungsstand.

### 7.1. Gesellschaftsteuerpflicht von Verlustabdeckungszusagen

Freiwillige **Leistungen eines Gesellschafters** an eine inländische **Kapitalgesellschaft** unterliegen dann der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den **Wert der Gesellschaftsrechte** zu erhöhen. Bei Zuschüssen zur Verlustabdeckung stellt sich daher die Frage, inwieweit diese geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und demzufolge gesellschaftsteuerpflichtig sind.

Von maßgeblicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, zu welchem **Zeitpunkt** die Zusage zur Verlustabdeckung erfolgte. Hat eine Gesellschaft ihr Geschäftsjahr mit Verlust abgeschlossen, so vermindert sich dadurch ihr Gesellschaftsvermögen. Erklärt sich ein Gesellschafter sodann zur Übernahme der **bereits eingetretenen Verluste** bereit, so erbringt er dadurch grundsätzlich eine steuerbare Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt es nämlich wieder auf jenen Stand, den es vor Eintritt des Verlustes hatte.

Etwas anderes gilt hingegen, wenn die Verlustübernahme aufgrund **einer bereits vor Eintritt der Verluste eingegangenen Verpflichtung** erfolgte. In diesem Fall tritt durch die Verlustübernahme nämlich **keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens** ein. Denn aufgrund der vorherigen Verpflichtung wirken sich die Verluste von vornherein nicht mehr vermögensmindernd aus, zumal dem realisierten Verlust eine Forderung in gleicher Höhe gegenübersteht. Demgemäß kann es durch die Verlustübernahme auch zu keiner gesellschaftsteuerpflichtigen Werterhöhung kommen.

### **Frühere Rechtsauffassung der Finanzverwaltung**

Verlustübernahmen unterlagen bereits bisher nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, wenn sie aufgrund eines auf Dauer abgeschlossenen **Ergebnisabführungsvertrages (EAV)** erfolgen. Andere, nicht vom EAV erfasste Gesellschafterleistungen, wurden hingegen bis dato der Gesellschaftsteuer unterworfen.

### **Aktuelle Rechtsauffassung der Finanzverwaltung**

Aufgrund der jüngeren **EuGH-Rechtsprechung** hat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) seine bisherige Auffassung revidiert und festgestellt, dass **auch Einzelzusagen** dann keine Gesellschaftsteuer auslösen, wenn die Gesellschaft noch **vor dem Bilanzstichtag** einen klagbaren Anspruch auf Verlustübernahme erworben hat. Ein auf Dauer abgeschlossener EAV ist somit nicht mehr erforderlich.

### **Kritik und offene Fragen**

Fraglich bleibt, ob sich eine (rechtzeitig eingegangene) Verlustübernahmeverpflichtung auf den festgestellten unternehmensrechtlichen **Gesamtverlust eines Geschäftsjahres** (allenfalls betraglich begrenzt) beziehen muss, oder ob auch die Verpflichtung zur Übernahme des Verlusts aus einem **einzelnen Geschäftsfall** steuerbegünstigt ist. Während das **BMF** geschäftsfallbezogene Verlustübernahmen generell als nicht befreit sieht, hält der Unabhängige Finanzsenat (**UFS**) dazu fest, dass auch alle anderen Zusagen eines Gesellschafters zur Verlustabdeckung, die vor dem Eintritt der Verluste gegeben werden, keine Gesellschaftsteuer auslösen.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat nunmehr der gegen die UFS-Entscheidung eingebrachten Amtsbeschwerde stattgegeben und damit - zumindest im Ergebnis - die Rechtsansicht des BMF bestätigt (VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133). Ob aus diesem Erkenntnis allerdings tatsächlich der Schluss zu ziehen ist, dass **Verlustabdeckungszusagen für einzelne Geschäftsfälle** generell der Gesellschaftsteuer unterliegen, bleibt nach wie vor fraglich. Aufgrund der Aussagen des VwGH sollte eine Befreiung für eine Verlustabdeckungszusage für einzelne Geschäftsfälle zumindest dann möglich sein, wenn die Zusage zusätzlich an das **Vorliegen eines Verlustes im festgestellten Jahresabschluss** geknüpft ist.

Zusätzlich stellt sich aber die Frage, ob nicht auch aufgrund der **EuGH-Rechtsprechung** eine Übernahme des aus einem Geschäftsfall resultierenden Verlusts (= Aufwands) steuerfrei

gestellt werden kann. Denn zweifellos wird auch durch einen solcherart eingetretenen Verlust das Gesellschaftsvermögen vermindert. Somit dürfte auch in diesem Fall eine entsprechend ausgestaltete Verlustabdeckungszusage nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Aus den bisher ergangenen Erkenntnissen lässt sich diesbezüglich allerdings noch keine endgültige Klärung herleiten, da zum einen diese Frage dem EuGH noch nicht vorgelegt wurde und zum anderen aus dem vom VwGH entschiedenen Sachverhalt nicht wirklich ersichtlich ist, ob die Verlustabdeckungszusage tatsächlich einen erfolgswirksam entstandenen Verlust oder nur die Übernahme von Verbindlichkeiten betraf.

### **Empfehlung**

Die jüngste Judikatur ist uE nicht dahingehend auszulegen, dass **Verlustübernahmen für einzelne Geschäftsfälle** in jedem Fall der Gesellschaftsteuer unterliegen. Entgegen der Ansicht des BMF sollte daher auch in diesen Fällen eine Befreiung grundsätzlich möglich sein.

## **7.2. Leistungen von Nichtgesellschaftern (außerhalb von Umgründungen)**

Leistungen von Nicht-Gesellschaftern an inländische Kapitalgesellschaften können unter bestimmten Umständen ebenfalls der **Gesellschaftsteuerpflicht** iS § 2 KVG unterliegen:

Grundsätzlich unterliegen - abgesehen vom Ersterwerb von Gesellschaftsrechten sowie dem Begriff des Doppelgesellschafters iS § 3 KVG - nur Leistungen von Gesellschaftern an inländische Kapitalgesellschaften der 1%-igen Gesellschaftsteuer. Dabei wurde bis zum Jahr 2002 die Frage einer Gesellschafterleistung nach rein formal- bzw. zivilrechtlichen Kriterien ausgelegt. Aufgrund der sodann ergangenen EuGH-Rechtsprechung ist nunmehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch im Gesellschaftsteuerrecht zu beachten. Demgemäß können auch Leistungen der Gesellschaftsteuerpflicht unterliegen, die von keinem unmittelbaren Gesellschafter stammen (diesem jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen sind):

### **Treugeberleistungen**

In einem vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS Graz vom 14.12.2012, RV/0841-G/08) entschiedenen Fall ging es um die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht eines Zuschusses, der von einem Nichtgesellschafter in seiner Funktion als Treugeber geleistet wurde.

Gemäß dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie aufgrund des Gesetzeszwecks ist laut UFS bei Treuhandkonstruktionen ggfs eine von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Leistungen des Treugebers unterliegen demnach ebenfalls der Gesellschaftsteuer, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder (= zivilrechtlicher Gesellschafter) stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen.

### **Zurechnung von Leistungen**

Ein weiterer Ausfluss der zunehmenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Frage, wem eine Leistung überhaupt zuzurechnen ist. Ist die Leistung eines Nichtgesellschafters daher dem Gesellschafter zuzurechnen, so unterliegt sie grundsätzlich ebenfalls der Gesellschaftsteuerpflicht. Nach Maßgabe der jüngsten **Rechtsprechung** ist in folgenden Fällen die Leistung eines Nichtgesellschafters dem Gesellschafter zuzurechnen (und somit ggfs. gesellschaftsteuerpflichtig):

- Zeitliche Nähe zwischen Zuschussleistung und Anteilserwerb (UFS Wien RV/2293-W/08): Erwirbt die Großmutter fünf Tage nach erfolgter Zuschussleistung an die Enkelgesellschaft die Anteile an dieser Enkelgesellschaft, ist in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die Leistung bereits vom (unmittelbaren) Gesellschafter erfolgt ist.

- Eingehen der Leistungsverpflichtung als Gesellschafter (UFS Wien RV/0056-W/11): Grundsätzlich wird ein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung bewirkt. Erbringt allerdings ein Nicht(mehr)-Gesellschafter eine Leistung, zu der er sich noch als Gesellschafter verpflichtet hatte, so ist diese Leistung dem Gesellschafter zuzurechnen.
- Gesellschafter übernimmt eine Erfolgsgarantie iS § 880a ABGB für Zuschussleistung (VwGH 2012/16/0104): Gibt ein Gesellschafter eine Erfolgsgarantie für die Zuschussleistung der Großmutter ab, so ist der Zuschuss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Gesellschafter selbst zuzurechnen.

### **Empfehlung**

Die jüngste Judikatur zeigt deutlich, dass in Zusammenhang mit **Leistungen** von Personen, die nicht, noch nicht oder nicht mehr zivilrechtlich beteiligte Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft sind, der Frage, inwieweit solche Leistungen dennoch dem **Gesellschafter** zugerechnet werden könnten und somit steuerpflichtig sind, besondere Bedeutung zukommt.

### **7.3. Umgründungsnahe Großmutterzuschüsse**

Die **Frage der Zurechnung** stellt sich insbesondere auch bei Zuschüssen von Nicht-Gesellschaftern **in zeitlicher Nähe zu Umgründungen**.

#### **Zurechnung beim Gesellschafter**

Im Folgenden werden aktuelle **Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats (UFS)** präsentiert, die jeweils zu einer Zurechnung beim unmittelbaren Gesellschafter geführt haben und demgemäß gesellschaftsteuerbar waren:

#### **Großmutterzuschüsse kurz vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages**

- **UFS Wien vom 21.3.2012 (RV/3174-W/07)**: Besteht neben der zeitlichen Nähe auch noch ein Kausalzusammenhang zwischen Zuschuss und Umgründung, ist der Zuschuss der unmittelbaren Gesellschafterin zuzurechnen. Gemäß dieser Entscheidung ist ein solcher Kausalzusammenhang dann anzunehmen, wenn der **Zuschuss zur Herstellung eines positiven Verkehrswerts** bei der (übertragenden) Enkelgesellschaft dient und demgemäß im **Interesse** der (übernehmenden) Tochtergesellschaft erfolgt.
- **UFS Wien vom 16.10.2012 (RV/2434-W/08)**: Ein solcher Kausalzusammenhang sei auch dann gegeben, wenn der Zuschuss zur Absenkung einer (extern) **vorgegebenen Fremdkapitalquote** nach der Verschmelzung gewährt wird, zumal auch dies im **Interesse** der übernehmenden Gesellschaft erfolge und der Zuschuss daher ihr zuzurechnen sei.
- **UFS Wien vom 12.2.2013 (RV/0190-W/11)**: Hier sah die Berufungsbehörde eine Zurechnungsänderung deshalb geboten, weil die **Leistung des zukünftigen Gesellschafters** in kausalem Zusammenhang mit einer (Folge-)Umgründung erst nach Erlangung der Gesellschafterstellung stand. Im konkreten Fall wurde jedoch letztlich die Gesellschaftsteuerpflicht verneint, zumal der Zuschuss in **Vermeidung einer verbotenen Einlagenrückgewähr** iS §§ 82 f GmbHG erfolgte und dies **keine freiwillige Gesellschafterleistung** sei, sondern damit einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung Rechnung getragen wurde.

## Großmutterzuschüsse zur Vermeidung der verbotenen Einlagenrückgewähr

- **UFS Wien vom 30.10.2012 (RV/0674-W/08):** Laut UFS ist die Notwendigkeit des **Ausgleichs eines durch eine Umgründung bewirkten Vermögensabgangs** Ausfluss der **Gesellschafterstellung** und sei die Kapitalzufuhr im **Interesse** der Zwischengesellschaft erfolgt. Demgemäß ist der von der Großmutter geleistete Zuschuss dem unmittelbaren Gesellschafter zuzurechnen. Von Interesse an dieser Entscheidung sind zudem die Ausführungen zur Ermittlung der **Bemessungsgrundlage** solcher Zuschüsse für Zwecke der Gesellschaftsteuer. Als Bemessungsgrundlage sei demnach lediglich der **Saldo zwischen Zuschuss und abgegangenem Vermögen** (bewertet nach dem BewG!) heranzuziehen. Unklar blieb im gegenständlichen Fall jedoch, ob es aufgrund der Ausgleichsverpflichtung zur Vermeidung einer verbotenen Einlagenrückgewähr nicht an der für die Gesellschaftsteuerpflicht von Zuschüssen erforderlichen **Freiwilligkeit** mangelt. Denn anders als in der ob genannten Entscheidung vom 12.2.2013 wurde dieser Aspekt in dieser vorangegangenen Berufungsentscheidung überhaupt nicht thematisiert.

## Zurechnung als Leistungsempfänger

Neben der bisher betrachteten Zurechnung einer Leistung beim unmittelbaren Gesellschafter als Leistungserbringer ist die gebotene **wirtschaftliche Betrachtungsweise** auch für die Zurechnung einer Leistung zur unmittelbaren Tochtergesellschaft, dh auf der **Empfängerseite**, zu beachten. Auch in diesem Fall kommt es durch eine geänderte Zurechnung ggfs zur Gesellschaftsteuerpflicht von Leistungen.

Zu dieser Art einer Zurechnung als Leistungsempfänger kam es im Zuge eines kürzlich vom **Verwaltungsgerichtshof** beurteilten, relativ komplexen Sachverhalts (**VwGH 21.11.2012, 2010/16/0136**):

Im Ergebnis läßt sich aus dieser höchstgerichtlichen Entscheidung ableiten, dass im Falle einer **Zuschusszusage** durch die Großmutter und einer **Weiterleitung** des erhaltenen Zuschusses von der Enkel- an die Muttergesellschaft (mittels Auflösung der Kapitalrücklage und Ergebnisabfuhr aufgrund EAV) ein sohin durchgeleiteter Zuschuss unter folgenden Voraussetzungen direkt der Muttergesellschaft als Leistungsempfängerin zuzurechnen ist:

- Kapitalbedarf der Muttergesellschaft
- Fehlender Kapitalbedarf der Enkelgesellschaft
- Zeitliche Abfolge (Nähe) der einzelnen Schritte

Im Beschwerdefall wurde der Großmutterzuschuss also als Direktzuschuss uminterpretiert und unterlag daher bei der sohin begünstigten Muttergesellschaft der Gesellschaftsteuerpflicht. Dabei wurde es auch als **nicht wesentlich** erachtet, dass die Großmutter (aufgrund von zwischenzeitigen Umstrukturierungen) zum Zeitpunkt der **Leistungserfüllung** nicht mehr unmittelbare Gesellschafterin der Muttergesellschaft war und dass die tatsächliche Zuschussleistung durch eine andere (Konzern-)Gesellschaft erfolgte.

## Empfehlung

Insbesondere bei **Zuschüssen**, die in zeitlicher Nähe zu **Umgründungen** erfolgen, kommt nicht zuletzt aufgrund der jüngeren Judikatur der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein besonderer Stellenwert zu. Es ist dabei **in jedem Einzelfall** zu untersuchen, ob es zu einer von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichenden steuerrechtlichen Zurechnung und somit entsprechendem **Gesellschaftsteuerrisiko** kommen kann.

## 8. Voraussichtliche Werte für 2014

Die voraussichtlichen Werte für das kommende Jahr (vorbehaltlich der offiziellen Kundmachung durch den Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz) wurden wie folgt festgelegt:

Die Aufwertungszahl für 2014 beträgt 1,022; sie dient u. a. zur Errechnung der täglichen Höchstbeitragsgrundlage und der täglichen Geringfügigkeitsgrenze.

### Höchstbeitragsgrundlagen

- täglich: € 151,00
- monatlich: € 4.530,00
- jährlich für Sonderzahlungen: € 9.060,00
- monatlich für freie Dienstnehmer ohne Sonderzahlungen: € 5.285,00

### Geringfügigkeitsgrenzen

- täglich: € 30,35
- monatlich: € 395,31
- Grenzwert für Dienstgeberabgabe (DAG): € 592,97

### Tägliche Beitragsgrundlage

- für Versicherte, die kein Entgelt oder keine Bezüge erhalten: € 24,81 (= monatlich € 744,30)
- für Zivildienstler: € 34,91 (= monatlich € 1.047,30)
- für Asylwerber: € 33,42 (= monatlich € 1.002,60)

### Grenzbeträge zum AV-Beitrag bei geringem Einkommen

Ab 2014 beträgt der vom Pflichtversicherten zu tragende Anteil des Arbeitslosenversicherungsbeitrages (AV-Beitrag) bei einer monatlichen Beitragsgrundlage (Entgelt):

monatliche Beitragsgrundlage	Versichertenanteil
bis € 1.246,00	0 %
über € 1.246,00 bis € 1.359,00	1 %
über € 1.359,00 bis € 1.530,00	2 %
über € 1.530,00	3 %

## **Auflösungsabgabe**

Die Auflösungsabgabe für das Jahr 2014 beträgt € 115,00.

## **Sozial- und Weiterbildungsfonds-Beitrag**

Der Sozial- und Weiterbildungsfonds-Beitrag beträgt für überlassene Arbeiter ab 1.1.2014 0,35 % der allgemeinen Beitragsgrundlage.

## **9. Abgabenbetrug – Abzug von Provisionszahlungen**

**Generell gilt: Wenn Provisionen zur Auftragserlangung bezahlt werden (müssen), dann unbedingt klare Regeln beachten! Eine davon: Vorsicht bei der Beschreibung von abstrakten Leistungen. Scheingeschäfte können nämlich als Abgabenbetrug gewertet werden.**

In einem Rechtsstreit über die betriebliche Veranlassung von Provisionen hat der **Verwaltungsgerichtshof** neuerlich bestätigt, dass die steuerliche Anerkennung solcher Zahlungen als Betriebsausgaben an eine exakte Leistungsbeschreibung geknüpft ist (VwGH 16.1.2012, 2009/15/0032).

Dies gilt insbesondere dann, wenn Zahlungen für die Erbringung **schwer fassbarer, abstrakter Leistungen** wie etwa Kontaktvermittlung, Überlassung von "Know How" und Ähnliches als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

## **Empfängerbenennung reichte nicht aus**

Im Anlassfall wurde eine Provision in Höhe von 15 % für die Unterstützung bei der Anbotlegung an einen potenziell bereits bekannten Vertragspartner bezahlt. Diese "Unterstützungsleistungen" konnten jedoch im Verfahren nicht hinreichend konkretisiert werden, und als Folge daraus wurde die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit versagt, obwohl der Zahlungsabfluss an eine namhaft gemachte Person feststand.

## **Freiheitsstrafe bei Abgabenbetrug ab 500.000 EUR**

Beachten Sie bitte, dass in **Finanzstrafverfahren** mit gerichtlicher Zuständigkeit (abhängig von der Höhe der verkürzten Steuern) und bei Wertung als "Scheingeschäft" iS § 23 BAO wesentlich härtere Sanktionen drohen als die bloße steuerliche Nichtabzugsfähigkeit:

Kommt es in Zusammenhang mit Scheingeschäften oder anderer **Scheinhandlungen** zu einer Abgabenverkürzung mit Gerichtszuständigkeit, so gilt dies nämlich als "Abgabenbetrug" (§ 39 Abs 1 lit b FinStrG).

Abgabenbetrug mit einem 500.000 EUR übersteigenden strafbestimmenden Wertbetrag ist mit einer Freiheitsstrafe zwischen ein und zehn Jahren zu bestrafen. Die Vorschreibung erfolgt dementsprechend personalisiert, idR an die **Geschäftsführer** eines Unternehmens.

Neben einer 8 Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe kann eine Geldstrafe bis zu 2,5 Mio EUR und zusätzlich eine Strafe nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz verhängt werden.

## Was ist also zu beachten?

- Leistungen sollten möglichst exakt beschrieben und dokumentiert werden, **keinesfalls aber dürfen fiktive, tatsächlich nicht erbrachte Leistungen in eine Vereinbarung aufgenommen werden**, nur um die Abzugsfähigkeit von Zahlungen vermeintlich besser durchzusetzen.