



PAGITZ & PARTNER

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 15.10.2014
qu/ds/RS 04-Klienteninformation Pagitz

Sehr geehrte Klientin, sehr geehrter Klient!

Mit unserem heutigen Rundschreiben 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, bitte 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

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

- 1. Änderungen in der UGB – Bilanzierung Begutachtungsentwurf zum RÄG 2014**
- 2. Steuersplitter**
 - 2.1. Entwurf eines 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (2.AbgÄG 2014)**
 - 2.2. Zinssatz für Personalrückstellungen**
 - 2.3. Gesetzesprüfungsverfahren**
 - 2.4. Staaten mit umfassender Amtshilfe**
 - 2.5. Trockenlegung von Steueroasen – Die OECD verschärft Anforderungen zur Verrechnungspreisdokumentation**
- 3. Lohnsteuer und Sozialversicherung**
 - 3.1. Lohnsteuer – Keine steuerfreie Erschwerniszulage für Lagerarbeit!**
 - 3.2. Der neue Pendlerrechner – Update 2.0**
 - 3.3. Gewinnausschüttungen – GSVG-Pflicht für Gesellschafter-Geschäftsführer?**
 - 3.4. Rückerstattung von IESG-Beiträgen für Vorstandsmitglieder**
 - 3.5. Voraussichtliche Werte für 2015**
- 4. NOVA – Strengere Steuerpflicht für KFZ mit ausländischen Kennzeichen!**
- 5. Selbstanzeige – Erhebliche Verschärfungen bereits ab 1.10.2014!**
- 6. Zinsen und Lizenzgebühren**
 - 6.1. AbgÄG 2014 – Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern**
 - 6.2. BBG 2014 – Zinsbegriff im Zusammenhang mit Fremdfinanzierung eines Erwerbs einer Beteiligung**
- 7. Auslandsentsendung**
 - 7.1. Das Ende der 183-Tage-Regel bei der Personalgestellung**
 - 7.2. Bereithaltung der A1-Formulare im Inland!**
- 8. Gewinnausschüttungen – Achtung auf verbotene Einlagenrückgewähr!**

9. **Darstellung des Stammkapitals im Jahresabschluss bei der gründungsprivilegierten Gesellschaft mit beschränkter Haftung und der „GmbH light“**
10. **Splitter**
 - 10.1. **Strafprozessnovelle**
 - 10.2. **Namensaktien – Handlungsbedarf für säumige Aktiengesellschaften**

1. Änderungen in der UGB-Bilanzierung - Begutachtungsentwurf zum RÄG 2014

Das Bundesministerium für Justiz hat am 23.09.2014 den Begutachtungsentwurf zum „Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014“ veröffentlicht. Damit soll sowohl die 2013 beschlossene EU-Bilanzrichtlinie (als Nachfolge der 4. und 7. Richtlinie) umgesetzt, als auch eine „Harmonisierung“ mit dem Steuerrecht herbeigeführt werden. Daraus ergeben sich mehrere wesentliche Änderungen in der UGB-Bilanzierung, die ab 2016 in Kraft treten.

Wesentliche Neuerungen sind:

Größenklassen

- Einführung einer neuen Größenklasse für „Kleinstkapitalgesellschaften“ (< 350 TEUR Bilanzsumme, < 700 TEUR Umsatz, < 10 Mitarbeiter – wenn 2 der 3 Großmerkmale nicht überschritten werden) mit starken Erleichterungen in der Rechnungslegung, zB Entfall des Anhangs.
- Erhöhung der Schwellenwerte gemäß § 221 UGB für kleine Gesellschaften von 4,48 auf € 5 MEUR Bilanzsumme bzw. von 9,68 auf 10 MEUR Umsatzerlöse.
- Erhöhung der Schwellenwerte gem. § 221 UGB für mittelgroße Gesellschaften von 19,25 auf 20 MEUR Bilanzsumme bzw. von 38,5 auf 40 MEUR Umsatzerlöse.
- Bestimmung der Größenklasse für Holdinggesellschaften anhand Berechnung der Schwellenwerte auf konsolidierter oder aggregierter Basis.

Bilanzierungsgrundsätze

Der Entwurf sieht bisher nicht explizit im Gesetz angeführte Grundsätze vor, wie beispielsweise:

- Ein „Overriding-Prinzip“, durch das - über Sonderregelungen im Verordnungswege - Abweichungen von den gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften ermöglicht werden.
- Einen „substance over form“-Grundsatz, nach dem Geschäftsvorfälle unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts zu bilanzieren und darzustellen sind.
- Einen Wesentlichkeitsgrundsatz, der festlegt, dass die Bestimmungen zu Darstellung und Offenlegung bei unwesentlichen Sachverhalten nicht erfüllt werden müssen.
- Einen Grundsatz der verlässlichen Schätzung, der vorgibt, dass einzelne Schätzungen künftig bestimmten Objektivierungskriterien gerecht werden müssen.

Ansatz-/Bewertungsvorschriften

Änderungen in Ansatz- und Bewertungsvorschriften ergeben sich insbesondere in folgenden Bereichen:

- Das Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung von Finanzanlagevermögen bei vorübergehender Wertminderung soll entfallen.
- Es soll klargestellt werden, dass Finanzanlagen (außer Beteiligungen) auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert (Marktpreis oder Börsenkurs) abzuschreiben sind (nicht auf den „beizulegenden Wert“ [=subjektiven Wert]).
- Das Wahlrecht zur Zuschreibung von Vermögenswerten gem. § 204 UGB soll - mit entsprechenden steuerlichen Übergangs-Vorschriften - entfallen. Für Firmenwerte besteht jedoch ein Zuschreibungsverbot.
- Herstellungskosten von Sachanlagen und Vorräten sollen auf Vollkostenbasis (§ 203 UGB) ermittelt werden. Verpflichtender Ansatz von angemessenen Teilen der variablen und fixen Gemeinkosten. Damit erfolgt eine Anpassung des unternehmensrechtlichen Ansatzes an die steuerrechtlichen Bestimmungen.

- Disagios unterliegen einer Aktivierungspflicht.
- Geschäfts-/Firmenwerte sollen gem. § 203 UGB auf Basis einer verlässlich schätzbaren Nutzungsdauer abgeschrieben werden, und wenn dies nicht möglich ist, über 10 Jahre.
- Für Ansatz und Bewertung latenter Steuern ist das international übliche bilanzorientierte Konzept vorgesehen, wobei für den Ansatz aktiver latenter Steuern aus temporären Differenzen für kleine Gesellschaften, und für aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen (allerdings nur wenn „überzeugende substantielle Hinweise“ vorliegen, dass ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft vorliegen wird) in jedem Fall ein Wahlrecht vorgesehen ist. Für einen Aktivsaldo wird eine Ausschüttungssperre normiert.
- Rückstellungen sollen mit dem geschätzten Erfüllungsbetrag für die Verpflichtung, dh unter Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen und einer Abzinsung bewertet werden.
- Einschränkung der Ansatzmöglichkeiten von Aufwandsrückstellungen (§198 Abs 8): Aufwandsrückstellungen sind steuerlich derzeit generell nicht anerkannt. Ihre Bildung wird nun auch unternehmensrechtlich auf zwei Sachverhalte eingeschränkt, für die aber verpflichtend Rückstellungen zu bilden sind: Dabei handelt es sich um unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden. Möglicherweise werden diese Rückstellungen damit in Zukunft auch steuerlich anerkannt werden.
- Für Personalarückstellungen sind keine wesentlichen neuen Vorgaben geplant – dazu soll das AFRAC eine detaillierte Stellungnahme ausarbeiten (bereits in Arbeit).
- Abzinsung von langfristigen Rückstellungen (§221 Abs 2): Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Als „marktüblich“ soll sowohl ein Durchschnittszinssatz (z.B. 7 Jahre laut dHGB) als auch ein Stichtagszinssatz (3,5% nach § 9 Abs 5 EStG) gelten. Sozialverpflichtungen (Abfertigungs-, Jubiläums- und Pensionsrückstellungen) sind entweder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen oder alternativ pauschal mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren zu ermitteln. Die steuerliche Sonderregelungen gelten weiterhin. Soweit auf Grund der geänderten Bewertung von langfristigen Verpflichtungen, die die Bildung einer Rückstellung erforderlich machen, eine Zuführung zu den Rückstellungen erforderlich ist, ist dieser Betrag über längstens fünf Jahre gleichmäßig verteilt nachzuholen.

Ausweis, Anhang und Lagebericht

Wesentliche Änderungen in Ausweis und Offenlegung betreffen:

- Der gesonderte Ausweis unversteuerter Rücklagen in Bilanz (§ 205 UGB) und GuV soll entfallen. Dieser auch international nicht übliche Posten soll ersatzlos gestrichen werden. Bestehende unversteuerte Rücklagen sollen unmittelbar in die Gewinnrücklage eingestellt werden, die korrespondierenden passiven latenten Steuern sollen entsprechend in einer Rückstellung ausgewiesen werden.
- Eigene Aktien sollen in der Bilanz nicht als Vermögensgegenstand ausgewiesen, sondern mit dem Eigenkapital verrechnet werden.
- Der gesonderte Ausweis außerordentlicher Aufwendungen bzw. Erträge (gem. § 231 UGB) entfällt. Dafür sind Anhangsangaben zu machen.
- Die Veränderung der Rücklagen kann alternativ im Anhang dargestellt werden.
- Neben der gänzlichen Streichung des Anhangserfordernisses für Kleinstkapitalgesellschaften wird auch für kleine Gesellschaften der Anhang nach Maßgabe der EU-Vorgaben gekürzt.
- Der Lagebericht soll um Angaben zu eigenen Aktien erweitert werden.

Konzernrechnungslegung

Für den UGB-Konzernabschluss ergeben sich folgende nennenswerte Änderungen:

- Die Schwellenwerte für die Ausnahme von der Konsolidierung für mittlere Gruppen soll angehoben werden:
 - Nettomethode: Von 17,5 auf 20 MEUR Bilanzsumme, von 35 auf 40 MEUR Umsatzerlöse
 - Bruttomethode: Von 21 auf 24 MEUR Bilanzsumme, von 42 auf 48 MEUR Umsatzerlöse
- Das Erfordernis einer Beteiligung zur Erfüllung des Beherrschungstatbestandes aufgrund einheitlicher Leitung soll entfallen.
- Die für Kapitalkonsolidierung bisher alternativ zulässige Buchwertmethode wird eliminiert; somit soll nur noch die Neubewertungsmethode zulässig sein.
- Für die Definition assoziierter Unternehmen soll die bisherige 20%-Grenze als Mindestausmaß für die Beteiligung entfallen.

Neuer Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

- Zur Umsetzung von EU-Vorgaben wird ein „Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen“ eingeführt, den große Gesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, jährlich zu erstellen haben.

Neuer konsolidierter Corporate Governance-Bericht

- Börsennotierte Mutterunternehmen sollen einen konsolidierten Corporate Governance-Bericht aufstellen, der die in § 243b vorgeschriebenen Angaben, in ggf zur Darstellung der Gesamtkonzerns angepasster Form, enthalten sind.

Offenlegung

- Zur Offenlegung sind eine Reihe von einzelnen Vereinfachungen und Klarstellungen, bis hin zu einer Verminderung von Zwangsstrafen für Kleinstkapitalgesellschaften (Halbierung), vorgesehen.

Privatstiftungen

- Für Privatstiftungen wird klargestellt, dass die Größenklassen nach § 221 UGB für die Bilanzierung anzuwenden sind, dh größenabhängige Erleichterungen greifen.
- Nur Privatstiftungen, die nicht klein sind, haben dementsprechend die Vorschriften zum Lagebericht sinngemäß anzuwenden.

Die neuen Vorschriften sind ab dem Geschäftsjahr 2016 anzuwenden. Mit Ausnahme einzelner Vorschriften (zB zu Geschäfts-/Firmenwerten; Herstellungskosten, Disagios und Rückstellungen) soll die Erstanwendung retrospektiv - und somit auch mit Anpassung der Vorjahreszahlen - erfolgen.

2. Steuersplitter

2.1. Entwurf eines 2.Abgabenänderungsgesetz 2014 (2.AbgÄG 2014)

Das BMF hat den Entwurf des 2.Abgabenänderungsgesetzes 2014 (2.AbgÄG 2014) zur Begutachtung bis 27.10.2014 versandt.

Im Wesentlichen sieht der Gesetzesentwurf Änderungen in folgenden Bereichen vor:

- Verbesserung des grenzüberschreitenden Informationsaustausches zur Verstärkung der unionsweiten Kriminalitätsbekämpfung
- „große“ Arbeitsgemeinschaften (ARGE mit Umsatz über EUR 700.000) haben einen einheitlichen Betrieb und unterliegen einem Feststellungsverfahren
- Unternehmen können für die Abwicklung der Umsatzsteuerbefreiung für Touristenexporte zugelassen werden
- Pauschalierung der Gebühren für Eingaben an die Verwaltungsgerichte der Länder
- Die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG wird im Zuge der GPLA geprüft
- Ergänzung der Steuerbefreiungen und Klarstellung iZm Lohnabrechnungen
- Bündelung der Anträge auf KEST- Rückerstattung auf nach dem Jahresablauf
- Einbeziehung der Verkäufe betrieblicher Grundstücke in die Endbesteuerungswirkung

2.2. Zinssatz für Personalrückstellungen

Nach dem derzeit noch geltenden Fachgutachten aus dem Jahr 2004 sind Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen bei Anwendung des Teilwertverfahrens ohne Berücksichtigung von zukünftigen Bezugssteigerungen in UGB-Abschlüssen mit dem Realzinssatz (Nominalzinssatz für Industriefinanzen abzüglich Geldentwertungsrate) abzuzinsen.

Für den 31. Dezember 2014 werden sich bei Anwendung eines fünfjährigen vergangenheitsorientierten Durchschnittszinssatzes in Abhängigkeit von der Laufzeit der Verpflichtungen voraussichtlich folgende Zinssätze ergeben:

	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre
5-Jahresdurchschnitt Nominalzinssatz für Industriefinanzen	4,3%	4,7%	4,8%
abzüglich durchschnittliche Inflationsrate der letzten fünf Jahre	-2,3%	-2,3%	-2,3%
Voraussichtlicher Realzinssatz	2,0%	2,4%	2,5%

Zuführungen zu Personalrückstellungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Bei entsprechender Offenlegung im Anhang kann die Zinskomponente im Finanzergebnis ausgewiesen werden.

Für **IFRS-Abschlüsse** sind nach IAS 19 bei der Rückstellungsberechnung zukünftige Bezugssteigerungen zu berücksichtigen sowie ein stichtagsaktueller und laufzeitadäquater Zinssatz für erstklassige Unternehmensanleihen heranzuziehen. Im Vergleich zum Dezember 2013 sind die Zinssätze markant gefallen, sodass für den 31. Dezember 2014 mit deutlich geringeren Zinssätzen zu rechnen ist. Per Ende Juli 2014 liegt dieser **Zinssatz** in Abhängigkeit der Laufzeit der Verpflichtungen zwischen **2,4 %** (10 Jahre) und **2,9 %** (20 Jahre). Der Durchschnittswert für 15jährige Verpflichtungen liegt bei 2,7 %.

Unbeeindruckt vom sinkenden Zinsniveau bleibt hingegen der Steuergesetzgeber. Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen sind für steuerliche Zwecke mit dem seit Jahrzehnten unveränderten **Zinssatz von 6 %** abzuzinsen. Langfristige Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind hingegen für Bilanzstichtage nach dem 30.6.2014 gem § 9 Abs 5 EStG mit 3,5% abzuzinsen.

2.3. Gesetzesprüfungsverfahren

Abzugsverbot für Werbungskosten iZm privaten Grundstücksverkäufen

Seit 1.4.2012 unterliegen Gewinne aus der Veräußerung privater Grundstücke – unabhängig von der Behaltdauer – grundsätzlich der **Immobilienwertsteuer (ImmoEST)** in Höhe von 25 %. **Werbungskosten** (wie zB Rechtsanwaltskosten, Maklerprovisionen, Finanzierungskosten, etc) können aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung - abgesehen von Aufwendungen für die Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienwertsteuer und Vorsteuerberichtigungsbeiträgen – bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts (BFG) widerspricht dieses **Abzugsverbot** für **Werbungskosten** bei der privaten Grundstücksveräußerung den verfassungsrechtlichen Vorgaben in Hinblick auf das **objektive Nettoprinzip** und den **Vertrauensschutz**. Das BFG beantragte daher beim Verfassungsgerichtshof ein Gesetzesprüfungsverfahren.

TIPP: Um in den Genuss der rückwirkenden Aufhebung durch den VfGH zu kommen, müsste der eigene Fall als so genannter „Anlassfall“ vor Beginn der mündlichen Verhandlung bzw der nicht öffentlichen Beratung beim VfGH anhängig sein.

NoVA-Vergütung bei privatem KFZ-Verkauf ins Ausland

Privatpersonen sowie Unternehmer, die ein Fahrzeug überwiegend privat nutzen, können sich die NoVA bei einem Verkauf des Fahrzeuges in das Ausland nicht rückerstatten lassen (eine Rückerstattung im Falle der Übersiedlung ins Ausland ist aber möglich) [§ 12a NoVAG]. Diesen Personen entsteht ein Wettbewerbsnachteil, da sie unabhängig von der Dauer der Inlandsnutzung die volle NoVA tragen müssen. Der VfGH hat daher ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet.

2.4. Staaten mit umfassender Amtshilfe

Das österreichische Steuerrecht verlangt bei einigen ausländischen Sachverhalten entweder einen Bezug zur EU oder das Vorliegen einer **"umfassenden" Amtshilfe** mit dem betreffenden Staat. Als Beispiele sind hier anzuführen:

- Verlustnachversteuerung für ausländische Betriebsstätten
- Spendenbegünstigung für ausländische Einrichtungen
- Einbezug ausländischer Gruppenmitglieder in eine Steuergruppe
- Steuerfreiheit für ausländische Portfoliodividenden

Mit folgenden Staaten und Territorien besteht mit Stand 1. 1. 2015 eine „umfassende“ Amtshilfe (Anm d Red: neu hinzugekommene Staaten sind in fetter Schrift hervorgehoben):

Ägypten, Albanien, **Anguilla**, Algerien, Andorra, **Argentinien**, Armenien, **Aruba**, **Aserbaidschan**, Australien, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, **Bermuda**, Bosnien-Herzegowina, Brasilien, **Britische Jungferninseln**, Bulgarien, **Costa Rica**, **Curaçao**, Dänemark, Deutschland, Estland, **Färöer-Inseln**, Finnland, Frankreich, Georgien, **Ghana**, Gibraltar, Griechenland, Großbritannien, **Grönland**, **Guernsey**, Hongkong, **Indien**, Indonesien, Irland, **Island**, **Isle of Man**, Israel, Italien, Japan, Jersey, **Kaimaninseln**, Kanada, Katar, **Kolumbien**, **Korea** (Republik), Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Marokko, Mazedonien,

Mexiko, **Moldau**, Monaco, **Montserrat**, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, St. Vincent und die Grenadinen, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Serbien, Singapur, **Sint Maarten**, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tadschikistan, Thailand, Tschechische Republik, **Tunesien**, Türkei, **Turks- und Caicosinseln**, **Ukraine**, Ungarn, Venezuela, Vereinigte Staaten von Amerika, Vietnam und Zypern

2.5. Trockenlegung von Steueroasen – Die OECD verschärft Anforderungen zur Verrechnungspreisdokumentation

Wie Sie sicher den Medien in den vergangenen Monaten entnommen haben, sind aggressive Steuergestaltungen internationaler Konzerne derzeit in aller Munde. Über ausländische Gesellschaften gelingt es einigen international tätigen Konzernen die Steuerquote erheblich zu reduzieren und Gewinne in Steueroasen zu verlagern. Die EU und G20 wollen solche Modelle unterbinden, weshalb Veränderungen der Regelungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Geschäften in letzter Zeit vermehrt unter dem Schlagwort BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“) diskutiert wurden.

Im Kern geht es bei BEPS um rechtlich erlaubte Steuerpraktiken zur Minimierung der Steuerlast, die jedoch wegen Verlust von Steuersubstrat den Interessen des jeweils betroffenen Steuerfiskus zuwiderlaufen.

Die OECD hat sich diesem Thema angenommen und am 16. September 2014 Berichte zu sieben aus insgesamt fünfzehn BEPS-Aktionen veröffentlicht, unter anderem auch einen Bericht betreffend Verrechnungspreisdokumentation.

Dieser gibt ein dreistufiges System vor und fordert die Erstellung eines Master-Files, eines Local-Files und eines Country-by-Country Reports (CbCR). Das Master-File soll einen groben Überblick über die Geschäftstätigkeit des Konzernunternehmens geben und dementsprechend die Verrechnungspreispraktiken in einem globalen, wirtschaftlichen, rechtlichen sowie Finanz- und Steuerkontext darstellen. Dieses Dokument soll zudem den Finanzverwaltungen aller involvierten Länder zugänglich gemacht werden. Das länderspezifische Dokument soll detaillierte Informationen hinsichtlich der wesentlichen konzerninternen Transaktionen des jeweiligen Unternehmens darlegen und das Master-File ergänzen. Gänzlich neu ist die Anforderung eines Country-by-Country Reports, wonach grenzüberschreitend tätige Unternehmen mit Betriebstätten oder Tochterunternehmen im Ausland zur Angabe festgelegter Informationen, die die gesamte Unternehmensgruppe betreffen, verpflichtet sind (bspw Umsatz, Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, Steuerlast oder Arbeitnehmeranzahl).

Durch das Zusammenwirken von Master-File und CbCR könnte sich der Fokus der Finanzverwaltungen weg von fremdüblichen Gestaltungen der Verrechnungspreise hin zur Gewinnaufteilung innerhalb der Unternehmensgruppe verschieben. Für die Zukunft sind international tätige Unternehmen somit gut beraten die Verrechnungspreisdokumentation laufend zu aktualisieren und dabei bereits die Anforderungen der OECD zu berücksichtigen.

3. Lohnsteuer und Sozialversicherung

3.1. Lohnsteuer - Keine steuerfreie Erschwerniszulage für Lagerarbeit!

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes haben Lagerarbeiter zwar schwere Lasten zu tragen, eine Lohnsteuerbefreiung für diesbezügliche Zulagen stehe jedoch nicht zu.

Die gesetzliche Regelung

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG sind **Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen** bis zu einem Höchstbetrag von 360 EUR pro Monat steuerfrei.

Das aktuelle Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes

Der Verwaltungsgerichtshof hat nun in einer aktuellen Entscheidung festgestellt, dass im Falle von **Lagerarbeitern im Lebensmittelhandel keine außerordentliche Erschwernis** vorliegt, welche die Steuerfreiheit einer Zulage rechtfertigen würde (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0040).

Im **Anlassfall** hatte ein Unternehmen des Lebensmitteleinzelhandels an seine Lagerarbeiter eine Zulage in Höhe von 0,60 EUR pro Stunde gewährt und steuerfrei ausbezahlt, wobei diese Regelung auch in einer **Betriebsvereinbarung** festgehalten wurde.

Folgende Voraussetzungen müssen für die **Steuerfreiheit** einer Erschwerniszulage erfüllt sein:

- es muss im Vergleich zu den allgemeinen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis vorliegen, wobei der Vergleich innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden muss;
- es muss sich um eine Zulage neben dem Grundlohn handeln;

Der Gerichtshof hat im Anlassfall zwar anerkannt, dass die Arbeiter schwere Lasten bewegen müssen, jedoch resultiert aus der Gesamtbetrachtung der Richter, dass die Tätigkeit der Lagerarbeiter **im Vergleich mit anderen Lagerarbeitern derselben Branche keine außerordentliche Erschwernis** darstellt.

Darüber hinaus hatten die Höchstrichter als Indiz für eine unzureichende Erschwernis gewertet, dass nach dem maßgeblichen **Kollektivvertrag** zwar eine Erschwerniszulage für Kühlhausmitarbeiter, nicht hingegen für Lagerarbeiter vorgesehen war.

3.2. Der neue Pendlerrechner – Update 2.0

Die durchaus auf zum Teil heftige Kritik gestoßene erste Version des Pendlerrechners hat zu einer Überarbeitung geführt und ist in einer neuen Version seit 25.6.2014 als **„Pendlerrechner 2.0“** online gegangen.

Folgende Adaptierungen sollen das Berechnungsprogramm praxisnäher machen, wodurch **mehr Arbeitnehmer wieder die zeitlichen Unzumutbarkeitskriterien erfüllen und damit vom Anspruch auf das „große“ Pendlerpauschale** profitieren:

- Steht eine Park & Ride-Anlage (P+R) zur Verfügung, so ist jetzt der nähere Umstiegspunkt, bei dem die PKW-Fahrt max 15 % der Gesamtstrecke ausmacht, heranzuziehen.
- Gibt es sowohl eine Fahrt mit ausschließlich öffentlichen Verkehrsmitteln als auch eine Variante mit einer P+R-Anlage, so gibt der Pendlerrechner der eventuell längeren „Öffi“-Variante den Vorzug, sofern der Zeitunterschied weniger als 15 Minuten beträgt.

- Das Kriterium für die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel stellt nun bei der Berechnung auf die **schnellste** – anstatt kürzeste – **Fahrtstrecke** ab. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass längere Umfahrungsrouten in Stoßzeiten gegenüber den verstopften Ortsdurchfahrten der Vorzug gegeben wird.
- Grundsätzlich wird nun bei der Berechnung der Fahrtzeit bei PKW-Routen eine geringere Durchschnittsgeschwindigkeit herangezogen, um den Umstand zu berücksichtigen, dass die meisten Pendler vor allem während der Hauptverkehrszeiten unterwegs sind.

Alte Pendlerausdrucke gelten nur mehr bis zum Ende des Jahres

Pendlerausdrucke mit einem Abfragedatum **vor** dem 25.6.2014, die bereits dem Arbeitgeber übergeben wurden, gelten nur mehr bis 31.12.2014. Danach gilt ausschließlich der Ausdruck, der **nach** dem 25.6.2014 abgefragt wurde.

Für **neue Pendlerrechnerausdrucke**, die nach dem 25.6.2014 beim Arbeitgeber abgegeben werden, gilt folgende günstige Regelung für den Arbeitnehmer:

- Ergibt sich durch den neuen Ausdruck ein höheres Pendlerpauschale / Pendlereuro und liegt dieser **Ausdruck bis zum 30.9.2014** beim Arbeitgeber auf, so ist das **nun höhere Pendlerpauschale zu berücksichtigen und zwar durch eine Aufrollung rückwirkend ab dem 1.1.2014**.
- Ergibt sich durch den neuen Ausdruck ein geringeres Pendlerpauschale / Pendlereuro, so ist das geringere Pendlerpauschale / Pendlereuro erst nach dem 31.12.2014 zu berücksichtigen.

TIPP: All jenen Dienstnehmern, die bereits einen Pendlerausdruck (L 34 EDV) vorgelegt haben, ist die Einholung eines neuen Pendlerrechnerausdrucks nach dem 25.6.2014 zu empfehlen.

In jenen Fällen, in denen das Online-Tool nicht anwendbar ist (zB Anreise aus Bratislava), ist das Formular L 33 zu verwenden.

3.3. Gewinnausschüttungen - GSVG-Pflicht für Gesellschafter-Geschäftsführer?

In letzter Zeit werden von einigen SVA-Landesstellen vermehrt Auskunftsschreiben versandt, worin Gesellschafter-Geschäftsführer aufgefordert werden, Ausschüttungsbeschlüsse für ihre GmbH vorzulegen. Hintergrund ist die mögliche Erfassung von Gewinnausschüttungen im Rahmen der gewerblichen Sozialversicherung.

Die rechtliche Grundlage, um auch Gewinnausschüttungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der GSVG-Pflicht zu unterwerfen, findet sich in § 25 Abs 1 GSVG, wonach in die **Beitragsgrundlage** nicht nur Tätigkeitsvergütungen, sondern auch „die Einkünfte des zu einem Geschäftsführer bestellten Gesellschafter“ einzubeziehen sind. Damit sind bei geschäftsführenden Gesellschaftern grundsätzlich auch die Einkünfte aus (offenen wie auch verdeckten) Gewinnausschüttungen von Relevanz, wenngleich sich dabei auch verfassungsrechtliche Bedenken auf tun, zumal ja nur aktive Erwerbseinkommen der Sozialversicherungspflicht unterliegen sollten.

Nach der bisherigen **SVA-Praxis** wurde auf die Einbeziehung von Ausschüttungen in die GSVG-Beitragsgrundlage weitgehend verzichtet, wohl auch deshalb, weil die erforderlichen Daten nicht aus den Einkommensteuerbescheiden des betroffenen Personenkreises bzw. aus den vom Finanzamt an die SV-Träger übermittelten Informationen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit und/oder aus Gewerbebetrieb ersichtlich sind.

Nunmehr aber scheint die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft alle Möglichkeiten zur Maximierung der GSVG-Beitragsgrundlagen und der daraus resultierenden

Versicherungsbeiträge ausschöpfen zu wollen. Dem Vernehmen nach allen voran die SVA-Landesstelle Oberösterreich werden also verstärkt **Auskunftsschreiben** (Fragebögen) an GSVG-versicherte Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung von über 50 % bzw. über 25 % und beherrschendem Einfluss) bzw. deren Steuerberater versandt und ausschüttungsrelevante Informationen abgefragt. Werden diese Auskunftsschreiben nicht beantwortet, können **Verwaltungsstrafen** bis zu 440 EUR verhängt werden. Die Sozialversicherungsträger können zudem auch Beiträge auf Basis der Höchstbemessungsgrundlage vorschreiben (§ 27 GSVG). Die Beitragspflicht für Ausschüttungen geht freilich ins Leere, wenn die Höchstbemessungsgrundlage bereits durch die übrigen Einkünfte erreicht ist. Diesfalls kann eine sog. „**Differenzbeitragsvorschreibung**“ beantragt werden.

Durch entsprechende **Steuerung der Ausschüttungszeitpunkte** (mittels Gewinnverwendungsbeschluss gemäß § 35 Abs 1 Z 1 GmbHG) kann die Einbeziehung unter Umständen auch vermieden werden. Dies etwa durch Gewinnthesaurierung (Vortrag des Bilanzgewinns in einzelnen Jahren), sodass nur das Ausschüttungsjahr belastet ist, nicht hingegen die übrigen Gewinnerzielungsjahre. Eine Variante könnte auch die Verschiebung der Gewinnausschüttung auf Zeiträume nach Beendigung der GSVG-Pflichtversicherung darstellen (zB nach dem Rücktritt als Geschäftsführer).

3.4. Rückerstattung von IESG-Beiträgen für Vorstandmitglieder

Seit 1.8.2009 werden **lohnsteuerpflichtige Vorstandmitglieder** bei den Sozialversicherungsbeiträgen wie normale Dienstnehmer behandelt. Dies bedeutet, dass auch der Insolvenzentsicherungsbetrag (**IESG-Beitrag**) **iHv 0,55 %** vom Dienstgeber für Vorstände zu entrichten ist. Lediglich die Arbeiterkammerumlage wird nicht vorgeschrieben.

Der Oberste Gerichtshof (OGH) hat hingegen kürzlich entschieden, dass Vorstände einer Aktiengesellschaft bei einer Insolvenz keinen Anspruch auf Insolvenzentgelt haben. Wenn aber der OGH Vorständen den Anspruch auf Insolvenzentgelt verweigert, kann sich für diese Personengruppe zwangsläufig auch keine Beitragspflicht nach dem IESG ergeben.

Die **Rückforderung** der offensichtlich zu Unrecht entrichteten Beiträge **kann innerhalb von fünf Jahren nach deren Zahlung erfolgen**. Der durchschnittliche Rückforderungsanspruch liegt bei rd 330 Euro pa pro Vorstandmitglied. Für den gesamten Zeitraum 1.8.2009 bis 31.8.2014 ergibt sich ein Anspruch von rd 1.665 Euro pro Vorstandmitglied.

3.5. Voraussichtliche Werte für 2015

Wir informieren Sie über die voraussichtlichen Werte für das kommende Jahr (vorbehaltlich der offiziellen Kundmachung durch den Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz).

Die Aufwertungszahl für 2015 beträgt 1,027; sie dient u. a. zur Errechnung der täglichen Höchstbeitragsgrundlage und der täglichen Geringfügigkeitsgrenze.

Höchstbeitragsgrundlagen

- täglich: € 155,--
- monatlich: € 4.650,--
- jährlich für Sonderzahlungen: € 9.300,--
- monatlich für freie Dienstnehmer ohne Sonderzahlungen: € 5.425,--

Geringfügigkeitsgrenzen

- täglich: € 31,17
- monatlich: € 405,98
- Grenzwert für Dienstgeberabgabe (DGA): € 608,97

Grenzbeträge zum AV-Beitrag bei geringem Einkommen

Ab 2015 beträgt der vom Pflichtversicherten zu tragende Anteil des Arbeitslosenversicherungsbeitrages (AV-Beitrag) bei einer monatlichen Beitragsgrundlage (Entgelt):

Monatliche Beitragsgrundlage	Versichertenanteil
bis € 1.280,--	0 %
über € 1.218,-- bis € 1.396,--	1 %
über € 1.396,-- bis € 1.571,--	2 %
über € 1.571,--	3 %

Auflösungsabgabe

Die Auflösungsabgabe für das Jahr 2015 beträgt € 118,--.

4. NOVA – Strengere Steuerpflicht für KFZ mit ausländischen Kennzeichen!

Eine zum 14.8.2002 (!) rückwirkende Gesetzesänderung stellt nunmehr klar, dass die Einmonatsfrist für die Zulassung und damit NOVA-Pflicht im Inland für KFZ mit ausländischen Kennzeichen durch temporäre Verbringungen ins Ausland nicht mehr durchbrochen werden kann!

Die **Entstehung der NoVA-Pflicht** (Normverbrauchsabgabe) für Kraftfahrzeuge, die mit einem ausländischen Kennzeichen in Österreich herumfahren, sorgt schon seit einigen Jahren für erregte Gemüter. Den vorläufig letzten Höhepunkt erlangte diese Diskussion mit der jüngsten **Änderung des § 82 Abs. 8 KFG**, die als „Anlassgesetzgebung“, nämlich als Reaktion auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.2013, zu sehen ist. Im folgenden Beitrag wird versucht, die nunmehr geltende Rechtslage zu strukturieren und das Ergebnis in Form eines Prüfschemas darzustellen:

Alte und neue Rechtslage (VwGH und Änderung des KFG)

Im April 2014 trat - rückwirkend **mit 14.8.2002 (!)** - eine **Novelle des österreichischen Kraftfahrzeuggesetzes (KFG)** in Kraft: Gemäß § 82 Abs 8 KFG sind **Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen**, die von Personen mit Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das österreichische Bundesgebiet eingebracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeuge mit **dauerndem Standort im Inland** anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne inländische Zulassung ist nur während eines Monats zulässig. Eine **vorübergehende Verbringung ins Ausland unterbricht diese Frist nicht** (mehr).

Bis zu dieser Gesetzesänderung wäre es hingegen laut Verwaltungsgerichtshof möglich gewesen, die NoVA-Pflicht für solche Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen durch **Auslandsfahrten** innerhalb der Einmonatsfrist (ggfs auch immer wieder) zu umgehen (vgl VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221). Um diese „**Steuerlücke**“ zu schließen, wurde nunmehr das KFG angepasst und

klargestellt, dass Personen mit Hauptwohnsitz in Österreich für ausländische Fahrzeuge innerhalb der Monatsfrist jedenfalls eine inländische Zulassung vorweisen müssen.

Es wird somit ab sofort ein **dauernder Standort in Österreich** postuliert, der die **Zulassungspflicht** nach KFG und zugleich auch die **NoVA-Pflicht** gemäß § 1 Z 3 NoVAG auslöst. Kann daher ein dauernder Standort in Österreich nicht widerlegt werden (**Gegenbeweis**), wird automatisch die NoVA fällig. Die **Steuerschuld** entsteht gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG bereits im Zeitpunkt der **Einbringung** des Fahrzeuges in das Inland. Die Kulanzfrist von 1 Monat gilt somit für die NoVA-Festsetzung nicht (vgl. Erlass des BMF vom 29.05.2013).

Anknüpfungspunkte für die NoVA-Pflicht (Prüfschema)

Wann ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen im Inland zugelassen werden muss, bestimmt sich nach mehreren Faktoren. Da es sich im Normalfall um die Überlassung eines Fahrzeuges von einem **ausländischen Unternehmen an einen Dienstnehmer** nach Österreich handelt, ist zu empfehlen, eine mehrstufige Prüfung vorzunehmen:

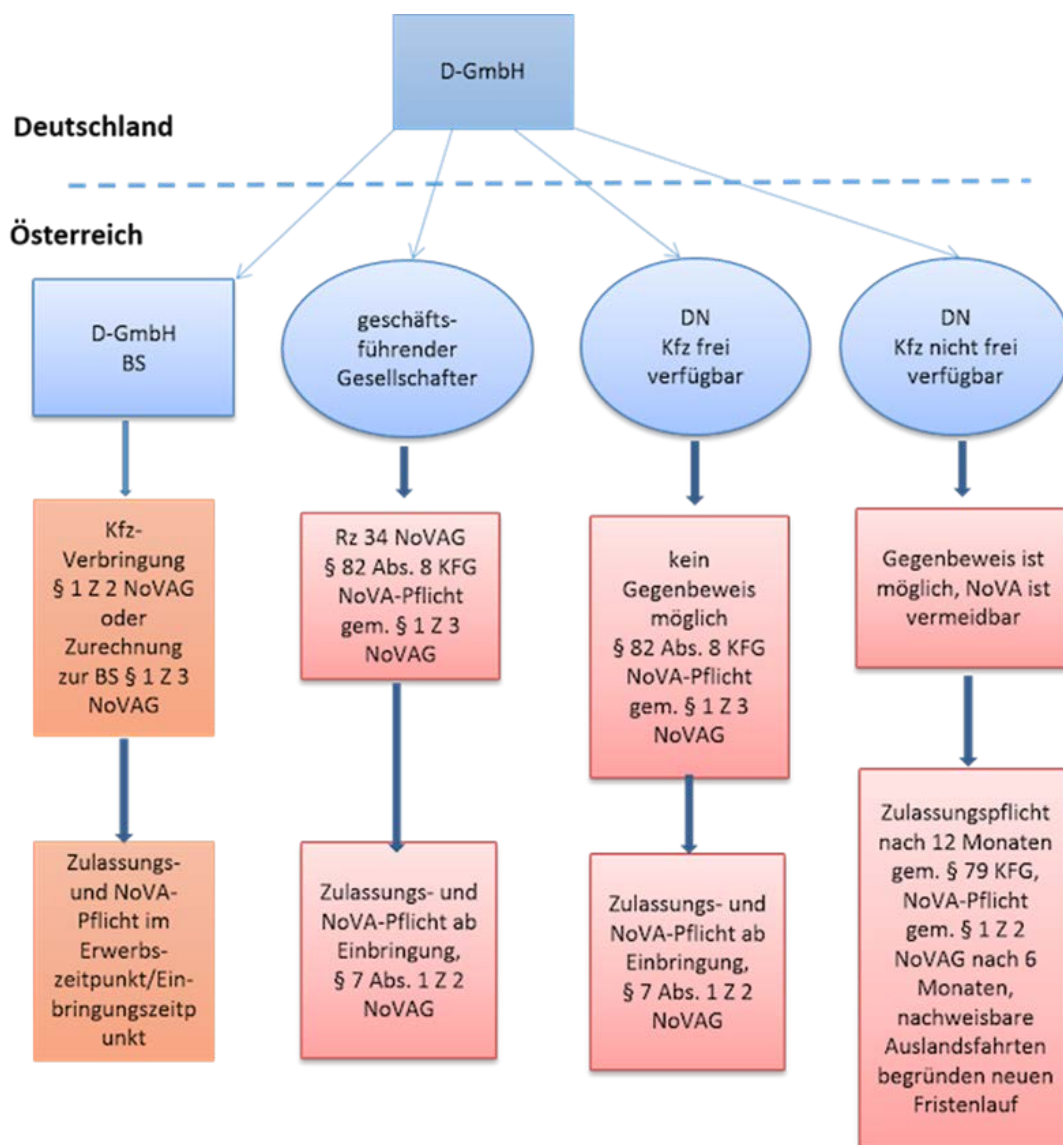
- Zunächst ist der rechtliche Status des ausländischen Unternehmens in Österreich zu erheben. In diesem Zusammenhang ist relevant, ob das Unternehmen **in Österreich einen Sitz oder eine Betriebsstätte** hat. Liegt eine Betriebsstätte vor, so besteht eine Zurechnungspflicht gemäß Rz 34 NoVAR und es entsteht Steuerpflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG.
- In einem zweiten Schritt ist zu klären, welchen NoVA-Tatbestand die Einbringung des Fahrzeuges nach Österreich auslösen könnte. Hierbei kommen vor allem § 1 Z 2 NoVAG (innergemeinschaftlicher Erwerb) sowie § 1 Z 3 NoVAG (Zulassungspflicht gemäß KFG) in Frage. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb wird bereits durch die Verbringung zur eigenen Verfügung des Unternehmens ausgelöst.
- Sofern § 1 Z 2 NoVAG nicht greift, ist die Frage nach dem dauernden Standort in Österreich zu klären. Hierbei ist vor allem auf den Hauptwohnsitz und das faktische Nutzungsverhältnis des Dienstnehmers abzustellen (vgl. Rz 33 NoVAR). Der dauernde Standort des Kraftfahrzeuges stellt stets eine Einzelfallentscheidung dar und löst grundsätzlich eine Zulassungspflicht gemäß § 82 Abs. 8 KFG aus.
- Ein dauernder Standort und somit eine Zulassungs- und NoVA-Pflicht wird jedenfalls dann vermutet, wenn das Fahrzeug einem geschäftsführenden Gesellschafter überlassen wird (vgl. Ludwig in SWK 36/2012, S. 1549 sowie Rz 34 NoVAR).
- Ein dauernder Standort kann nur dann widerlegt werden, wenn die Überlassung an einen bei einem ausländischen Unternehmen angestellten Dienstnehmer erfolgt, der nicht aus eigenem Gutdünken über das Fahrzeug frei verfügen kann, sondern Aufträge seines Dienstgebers auszuführen hat (beispielsweise ein österreichischer Außendienstmitarbeiter). In Anlehnung an den Salzburger Steuerdialog 2012 kann dieser Gegenbeweis durch Vorlage von entsprechenden Tätigkeitsberichten erfolgen. Gemäß NoVAG sind darüber hinaus Vertragsauszüge und Rechnungen vorzulegen. Ein Fahrtenbuch ist nicht zwingend erforderlich. Die Tatsache, dass dieser Mitarbeiter das Kraftfahrzeug auch für private Fahrten verwendet, löst noch keine Zulassungs- und NoVA-Pflicht aus.
- Kann ein dauernder Standort widerlegt werden, ist zu prüfen, ab wann die Einbringung des Fahrzeuges nach Österreich eine nachträgliche Steuerpflicht auslöst. In diesem Zusammenhang stellt § 79 KFG mit einer 12-Monats-Frist den oberen zeitlichen Deckel für die Zulassungspflicht dar, die auch eine NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG auslöst. Vor dem Hintergrund der Bestimmungen zur vorübergehenden Verwendung eines Kraftfahrzeuges durch einen

ausländischen Unternehmer in Österreich gemäß Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. f und g UStG iVm Art. 562 lit. c ZK-DVO kommt es aber bereits nach 6 Monaten zum innergemeinschaftlichen Erwerb und führt sohin zur NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 2 NoVAG. Die Zulassungspflicht folgt in diesem Fall der kürzeren Frist.

- Auslandsfahrten unterbrechen sowohl die 12-Monats-Frist nach § 79 KFG als auch die 6-Monats-Frist nach der ZK-DVO und bedingen einen neuen Fristenlauf. Eine Zulassungs- und NoVA-Pflicht kann daher vermieden werden, wenn Auslandsfahrten nachweisbar erfolgen.

ACHTUNG: Besteht aber bereits eine Zulassungspflicht gemäß § 82 Abs. 8 KFG (unwiderlegbarer **dauernder Standort** in Österreich), so kann die **NoVA-Pflicht** durch Auslandsfahrten innerhalb der Einmonatsfrist nicht mehr hinausgezögert werden!

Schaubild (Beispiel): Ein deutscher Dienstgeber überlässt einem österreichischen Dienstnehmer ein KFZ mit deutschem Kennzeichen



Sollte sich herausstellen, dass ein Inländer ein im Ausland zugelassenes Fahrzeug illegal verwendet, kann dies schwerwiegende Folgen (**Verspätungszuschlag, Säumniszuschlag, Verwaltungsstrafverfahren, Finanzstrafverfahren**) haben. Die Polizei ist jedenfalls verpflichtet, der Finanzbehörde solche Fälle zu melden.

5. Selbstanzeigen - Erhebliche Verschärfungen bereits ab 1.10.2014!

Die FinStrG-Novelle 2014 sieht zwei wesentliche Verschärfungen bei Selbstanzeigen vor:

- Entfall der Straffreiheit bei erneuten Selbstanzeigen: Wird eine erneute Selbstanzeige für dieselbe Abgabenart und denselben Zeitraum eingereicht (zB ESt 2013), wird keine Straffreiheit mehr gewährt, sondern ein Finanzstrafverfahren für diese Abgabenart und diesen Zeitraum eingeleitet.
- Strafzuschläge: Bei Selbstanzeigen anlässlich von Betriebsprüfungen soll zwar weiterhin Straffreiheit gewährt werden, es sollen jedoch Strafzuschläge verhängt werden. Die Strafzuschläge werden als Prozentsatz vom hinterzogenen Steuerbetrag berechnet und sind wie folgt gestaffelt:

Abgabenverkürzungsbetrag	Strafzuschlag
bis zu € 33.000	5%
bis zu € 100.000	15%
bis zu € 250.000	20%
darüber hinausgehend	30%

Durch die am 8.7.2014 bereits im Nationalrat beschlossene **Finanzstrafgesetznovelle 2014** müssen Selbstanzeigen künftig jedoch gleichsam teuer erkaufte werden. Der Gesetzgeber hat nun offenbar auch in diesem Bereich eine neue Quelle zur Abdeckung des Budgetlochs erschlossen. Selbstanzeigen bewahren aber immer noch vor Haftstrafen. Zu beachten ist jedoch, dass Selbstanzeigen künftig nicht mehr in allen Fällen zulässig sind.

Wird künftig (erst) **anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung** von Büchern oder Aufzeichnungen Selbstanzeige erstattet, soll bereits die erste Selbstanzeige zu einem **Zuschlag** führen, zumal es dem Gesetzgeber nicht (mehr) gerechtfertigt erscheint, dass bei Selbstanzeigen, die erst zu einem so späten Zeitpunkt erstattet werden, in dem bereits mit der Tatentdeckung gerechnet werden muss, eine Strafbefreiung gewährt wird, ohne dass hierfür eine zusätzliche Leistung erbracht werden müsste. Fälle bloß leichter Fahrlässigkeit sollen hingegen auch künftig zuschlagsfrei bleiben. Die neuen Zuschläge für Finanzdelikte mit **Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit** hängen von der Höhe der Abgabenverkürzung ab.

Weiters soll künftig eine strafbefreiende Wirkung für **wiederholte Selbstanzeigen** betreffend denselben Abgabenanspruch (dieselbe Abgabenart für denselben Zeitraum, zB KöSt 2013, USt 2013) generell entfallen. Dabei schützt auch die Tatsache nicht, dass man Abgabenverkürzungen erst nach Abgabe der ersten Selbstanzeige selbst erkennt.

Eine besondere Problematik ist auch für Fallkonstellationen zu sehen, in denen mehrere Steuersubjekte eine abgabenrechtliche Einheit bilden, insbesondere also bei körperschaftsteuerlichen **Unternehmensgruppen** oder umsatzsteuerlichen **Organschaften** bzw. weiters wohl auch für **Personengesellschaften** (Mitunternehmerschaften). Dies insofern, als nach dem Gesetzeswortlaut die strafbefreiende Selbstanzeige etwa eines einzelnen Gruppenmitglieds oder USt-Organs zugleich die übrigen Gruppen- oder Organmitglieder von der Selbstanzeige für denselben Abgabenanspruch eines bestimmten Jahres ausschließen dürfte. Eine derartige „isolierte“ Selbstanzeige kann sohin regelrecht zum Bumerang für andere Gruppenmitglieder bzw. Organgesellschaften mit gleich gelagerten Sachverhalten werden.

Diese und weitere Probleme blieben insbesondere auch deshalb ungelöst, weil die vorliegende Novellierung des Finanzstrafgesetzes **ohne Begutachtungsverfahren** seitens der KWT und anderer Interessensvertretungen durchgepeitscht und die Regierungsvorlage vom Juni bereits im Nationalrat beschlossen wurde.

Die neue verschärfte Rechtslage trat mit 1.10.2014 in Kraft, dh sie ist bereits für **Selbstanzeigen nach dem 30.9.2014** zu beachten. In Zukunft wird daher ein noch größeres Augenmerk darauf zu legen sein, zur Gewährleistung der Strafbefreiung sowie Kostenersparnis Selbstanzeigen möglichst früh und vollständig zu erstatten.

6. Zinsen und Lizenzgebühren

6.1. AbgÄG 2014 - Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern

Mit dem AbgÄG 2014 wurde ua auch die Abzugsfähigkeit von konzerninternen Zinsen und Lizenzgebühren ausgeschlossen, wenn diese bei der empfangenden Gesellschaft einer Besteuerung unter 10 % unterliegen. In der Praxis stellen sich dabei diverse Zweifelsfragen.

Das **Abgabenänderungsgesetz 2014** hat eine Vielzahl von Verschärfungen in der Unternehmensbesteuerung gebracht, worüber wir Sie bereits mehrfach informiert haben. Insbesondere werden nunmehr gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG auch **Aufwendungen für Fremdfinanzierungszinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund** vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die Erträge bei der empfangenden Gesellschaft keiner Besteuerung oder einer Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen. Dazu folgendes im Detail:

Nach allgemeinem Ertragsteuerrecht sind von österreichischen Körperschaften geleistete Zins- und Lizenzzahlungen grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie betrieblich veranlaßt und fremdüblich sind. Für derartige **Zahlungen ab 1.3.2014** (ungeachtet dessen, wann die zugrunde liegenden Vereinbarungen abgeschlossen wurden!) wurde jedoch eine neue „**Konzernschränke**“ für Fälle von empfängerseitiger **Nicht- bzw Niedrigbesteuerung von unter 10 %** eingeführt. Dieses neue Abzugsverbot ist im Lichte des „**OECD Report on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)**“ zu sehen. Konkret sollen damit Steuervorteile in internationalen Konzernen unterbunden werden, die durch gezielte Ausnutzung der unterschiedlichen Besteuerung von Aufwendungen und Erträgen in verschiedenen Ländern lukriert werden. Ziel ist somit die **Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer** mittels Verrechnung von Zins- und Lizenzzahlungen. Wenngleich die neue gesetzliche Regelung grundsätzlich auch Zahlungen an inländische Körperschaften erfasst, zielt sie im Ergebnis auf **Zahlungen an ausländische Empfänger** ab.

Hinsichtlich der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit von **Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungserwerbe** gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG ist zu beachten, dass diese fortan nicht nur für konzerninterne Beteiligungstransfers (gemäß § 12 Abs 1 Z 9 KStG), sondern auch bei auf Kreditgeberseite niedrigbesteuerten Konzernfinanzierungen (gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG) versagt wird.

Die Tatbestandselemente im Detail

Nach der neuen Gesetzesbestimmung in **§ 12 Abs 1 Z 10 KStG** betrifft das Abzugsverbot Aufwendungen für

- Zinsen und Lizenzzahlungen iS § 99a Abs 1 2. und 3. Satz EStG, die an
- unmittelbar konzernzugehörige oder unter beherrschendem Einfluss desselben Gesellschafters stehende,
- niedrigbesteuerter (dh empfängerseitige Steuerbelastung unter 10 %),
- nutzungsberechtigte
- in- oder vergleichbare ausländische
- Körperschaften des privaten Rechtes

geleistet werden. Von der Regelung ausgenommen sind Körperschaften, welche die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen (sog. „De-minimis-Beihilfen“).

Kritik und Zweifelsfragen

Sollten Zweifel an der Betriebsausgabenabzugsfähigkeit konzerninterner Zinsen und Lizenzgebühren bestehen, wird im Einzelfall nachzuweisen sein, dass die entsprechenden Tatbestandselemente nicht erfüllt sind, wobei zu beachten ist, dass bei Auslandssachverhalten und Konzernsachverhalten den Steuerpflichtigen eine **erweiterte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht** trifft.

Zu vorprogrammierten Diskussionspunkten bei künftigen Betriebsprüfungen wird wohl das Thema **Niedrigbesteuerung** (tatsächliche Steuerbelastung der fraglichen Aufwendungen auf Empfängerseite) führen. Die tatsächliche Besteuerung wird anhand geeigneter **Unterlagen** (zB Jahresabschlüsse, Steuererklärungen und Steuerbescheiden) der empfangenden (ausländischen) Konzerngesellschaft nachzuweisen sein. Daraus resultiert auch der wesentliche Kritikpunkt an der neuen österreichischen Gesetzesbestimmung, dass nämlich der Betriebsausgabenabzug im Inland von der steuerlichen Situation im Ausland abhängig und damit nicht nur entsprechende Kenntnis der ausländischen Rechtslage sondern auch des steuerlichen Status der Empfängergesellschaft vonnöten ist.

Fraglich ist auch, wie die tatsächliche **Nutzungsberechtigung** der Empfängergesellschaft nachzuweisen ist. Die gesetzliche Regelung will insb. auch Umgehungsgestaltungen ausschließen (zB „Back to back-Finanzierungen“). Die „Nutzungsberechtigung“ wird idR zu bejahen sein, wenn die zahlungsempfangende Gesellschaft auch tatsächlich über die **Vergabe der Lizenzen bzw Konzerndarlehen** entscheiden kann und nicht bloß auf Anweisung Dritter handelt. Ein entsprechendes Indiz dürfte hier sein, dass die betr. Konzerngesellschaft über entsprechende **„Substanz“** (Beschäftigung von Arbeitskräften, Betriebsräumlichkeiten) verfügt und damit Entscheidungen hinsichtlich Kapitaleinräumung bzw Lizenzvergabe seitens der empfangenden Körperschaft getroffen werden. Demgemäß wird künftig auch der **Dokumentation** von Entscheidungsprozessen erhebliche Bedeutung zukommen. Weitere Indizien könnten auch aus den Jahresabschlüssen des Nutzungsberechtigten abgeleitet werden.

Durch das (gänzliche) Abzugsverbot von Zins- und Lizenzzahlungen einerseits und der (wenngleich niedrigen) Besteuerung beim Zahlungsempfänger andererseits kommt es zu einer **wirtschaftlichen Doppelbesteuerung**. Das gesetzlich formulierte Abzugsverbot inkludiert zwar auch rein innerstaatliche Sachverhalte. Da inländische Einkünfte aus Zinsen und Lizenzgebühren jedoch idR der österreichischen Körperschaftsteuer unterliegen (zum Steuersatz von 25 %), wird die neue Bestimmung de facto nur für grenzüberschreitende Sachverhalte schlagend. Demgemäß ist hier eine **„verdeckte“ Diskriminierung** zu konstatieren, die im Lichte der EuGH-Rechtsprechung ebenso unzulässig ist. Die Gesetzesformulierung kommt einem **pauschalen Missbrauchsverdacht** gleich, sodass der Steuerpflichtige keine Möglichkeit hat zu widerlegen, dass im Einzelfall keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Es bestehen daher ernsthafte Zweifel, ob dieses neue Abzugsverbot nicht die unionsrechtlich gebotene **Kapitalverkehrsfreiheit** in unzulässiger Weise einschränkt.

Zusammenfassung und Ausblick

Wenngleich die Zielsetzung des **BEPS-Aktionsplans der OECD**, nämlich die Vermeidung von Gewinnverlagerungen internationaler Konzerne in Niedrigsteuerländer, grundsätzlich zu begrüßen ist, muß das „Vorpreschen“ Österreichs durch einseitige nationale Gesetzesverschärfungen dennoch kritisiert werden. Mangels einer abgestimmten Vorgangsweise in den OECD- bzw. zumindest EU-Ländern sind durch den mit dem AbgÄG 2014 erfolgten Alleingang Österreichs auch **Nachteile für den Wirtschaftsstandort** zu befürchten, zumal international aufgestellte Konzerne bei ihren steuerwirksamen Gestaltungen entsprechend reagieren und Österreich künftig ggfs. „umgehen“ werden.

Das neue Abzugsverbot für niedrig besteuerte innerkonzernale Zinsen und Lizenzgebühren wird in der Praxis zu vielen **Anwendungsfragen und Auslegungsproblemen** führen. Zudem wird für Auslands- und Konzernsachverhalte den betroffenen Unternehmen eine **erweiterte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht** auferlegt.

6.2. BBG 2014 – Zinsbegriff im Zusammenhang mit Fremdfinanzierung eines Erwerbs einer Beteiligung

Auf das Erkenntnis des VwGH vom Februar dieses Jahres, das den Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG weit auslegt und die Bereitstellungsgebühren (Finance Fees) für einen Bankkredit im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung zum Betriebsausgabenabzug zulässt, hat die Regierung nun mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 (BBG 2014, BGBl. I Nr. 40/2014) reagiert.

Enge Zinsdefinition per Gesetz

Durch das BBG 2014 wurde der Wortlaut des § 11 Abs 1 Z 4 KStG verändert und dadurch auch die Definition des Zinsbegriffs eingeschränkt. Geldbeschaffungskosten und Nebenkosten unterliegen nun ausdrücklich nicht mehr dem Betriebsausgabenabzug. Dazu zählen gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage beispielsweise Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw. Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und –zinsen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge.

Dies ist ein großer Nachteil in der Praxis, weil diese Finanzierungskosten nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig, sondern als Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung aktivierungspflichtig sind und somit den Buchwert der Beteiligung erhöhen.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage steht ausdrücklich, dass die weite Auslegung des Zinsbegriffs über die Intention des Gesetzgebers hinausgeht. Es sollen nur jene Zinsen abzugsfähig sein, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet wurden (vgl. Erl. RV 53 Blg XXV. GP, 14 f). Der neugefasste § 11 KStG trat am 13.6.2014 in Kraft.

Bundesregierung setzt weiterhin auf „aggressive Steuerpolitik“ – mit welchen Folgen?

Die gesetzliche Einschränkung des Zinsbegriffs durch das BBG 2014 fügt sich in die derzeit betriebene aggressive Steuerpolitik der Bundesregierung, die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014) ihren Anfang nahm. Die durch das BBG 2014 erfolgte „gesetzliche Aufhebung“ einer für die Finanzverwaltung ungünstigen höchstgerichtlichen Entscheidung setzt den Trend der aggressiven Steuerpolitik somit nahtlos fort.

Kritik

Es ist fraglich, ob die Einschränkung des Zinsenabzugs durch den Gesetzgeber verfassungsmäßig ist. Nach unserer Rechtsauffassung wäre es durchaus gerechtfertigt, einen Anlassfall vor den Verfassungsgerichtshof zu bringen und die Sachlichkeit der Neuregelung durch das Höchstgericht prüfen zu lassen.

7. Auslandsentsendung

7.1. Das Ende der 183-Tage-Regel bei der Personalgestellung

Der VwGH hat sich mit Erkenntnis vom 22.05.2013, 2009/13/0031 dafür ausgesprochen, bei internationalen Sachverhalten einen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff anzuwenden. Dies bedeutet, dass die in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene 183-Tage-Regelung nicht anwendbar ist und **ein entsendeter Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat auch dann steuerpflichtig wird, wenn er im Tätigkeitsstaat nur vorübergehend (dh weniger als 183 Tage) tätig wird**, sofern der Beschäftigte den Arbeitslohn (zB im Wege der Verrechnung einer Gestellungsvergütung) trägt. Das BMF hat nun kürzlich in einem Erlass zu der Umsetzung dieser neuen Rechtsansicht Stellung genommen.

Das BMF hält nunmehr fest, dass im Falle einer grenzüberschreitenden Arbeitskräfteüberlassung die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereitschaft dem Beschäftigten zukommt („wirtschaftlicher Arbeitgeber“). Es wird aber ausdrücklich betont, dass für das innerstaatliche Recht keine Änderung des Arbeitgeberbegriffes eintritt.

Der Anwendungsbereich des wirtschaftlichen Arbeitgebers beschränkt sich auf die **(passive) Arbeitskräfteüberlassung**, die eine Duldungsleistung darstellt; diese ist von der Erbringung aktiver Dienstleistungen (Assistenzleistungen) wie beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und anderen Assistenzleistungen zu unterscheiden.

In Besteuerungsfällen mit einem ausländischen Beschäftigten („**Outbound-Fälle**“) sind die auf die Auslandsentsendung des Dienstnehmers entfallenden Einkünfte bei Anwendung von DBAs, die dem Befreiungssystem folgen, in Österreich grundsätzlich auch dann von der Besteuerung – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen, wenn die Entsendung nicht die 183-Tage-Frist übersteigt. Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der ausländische Tätigkeitsstaat den Beschäftigten gleichfalls als Arbeitgeber wertet, sodass beide Vertragsstaaten von einer Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat ausgehen. Sollte im Tätigkeitsstaat hingegen keine Besteuerung erfolgen, so liegt die (widerlegbare) Vermutung vor, dass die Voraussetzung für eine Verpflichtung zur Steuerfreistellung in Österreich nicht erfüllt wird. Der Erlass führt in diesem Zusammenhang folgendes Beispiel an:

„Die Vermutung könnte beispielsweise dadurch widerlegt werden, dass die ausländische Steuerverwaltung den Beschäftigten zwar korrespondierend zur österreichischen Einstufung als Arbeitgeber im Sinn der 183-Tage-Klausel wertet, dass sich aber in Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts keine Steuerleistung ergibt.“

In „**Inbound-Fällen**“ (ausländischer Arbeitnehmer, inländischer Beschäftigter) ist Österreich mangels Anwendbarkeit der 183-Tage-Regel grundsätzlich vom ersten Tag an berechtigt, die nach Österreich überlassenen Arbeitnehmer zu besteuern. Da die wirtschaftliche Arbeitgeberbereitschaft aber nicht für das innerstaatliche Recht gilt, ist der inländische Beschäftigte nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Der inländische Beschäftigte muss aber bei Überweisung der

Gestellungsvergütung an den ausländischen Überlasser einen Steuerabzug von 20 % vornehmen (§99 EStG).

Der Steuerabzug kann bei der **konzerninternen Personalüberlassung** nur dann vermieden werden, wenn

- ein Nachweis iSd DBA-Entlastungsverordnung (insbesondere ein vollständig und korrekt ausgefülltes sowie von der zuständigen ausländischen Finanzverwaltung bescheinigtes, maximal ein Jahr altes Formular ZS-QU2 für den Überlasser) vorliegt und
- ein freiwilliger Lohnsteuerabzug entweder durch den ausländischen Überlasser oder den inländischen Beschäftigten vorgenommen wird.

Erfolgt kein freiwilliger Lohnsteuerabzug, können auf Basis des ZS-QU2 nur jene Teile der Gestellungsvergütung vom Steuerabzug an der Quelle befreit werden, die wirtschaftlich nicht den Arbeitnehmerbezügen entsprechen, das sind insbesondere die Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und der Gewinnaufschlag.

In **sonstigen Überlassungsfällen** kann - wie bisher - im Vorfeld beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Ausstellung eines **Befreiungsbescheides** beantragt werden, wenn ein freiwilliger Lohnsteuerabzug in Österreich vorgenommen wird.

Im **Verhältnis zu Deutschland** soll es bei der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung (iSd AÜG) weiterhin zur Anwendung der 183-Tage-Regel kommen. Die durch das VwGH-Erkenntnis geschaffene neue Rechtslage gilt daher im Verhältnis zu Deutschland nur für sonstige nicht gewerbliche Arbeitskräfteüberlassungen, insbesondere die konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung.

Die **neue Rechtslage** ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses (**20. Juni 2014**) **offenen Fälle anzuwenden**. Auf bereits zu diesem Zeitpunkt bestehende Konzernentsendungen nach Österreich kann noch die bisher übliche Verwaltungspraxis ausnahmsweise vorübergehend angewendet werden, wenn ein Besteuerungsnachweis betreffend die in Österreich erbrachten Dienstleistungen aus dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers erbracht wird.

7.2. Bereithaltung der A1-Formulare im Inland!

Zu den Melde- und Bereithaltungspflichten ausländischer Unternehmer für Personalentsendungen nach Österreich gehören auch die A1-Formulare zum Sozialversicherungsnachweis. Der VwGH hat kürzlich diese Verpflichtung auch innerhalb der EU bejaht, das Strafausmaß hingegen eingeschränkt.

Die geltende Rechtslage

Das **Arbeitsvertragsrechtsanpassungsgesetz (AVRAG)** sieht eine Reihe von Melde- und Bereithaltungspflichten für ausländische Unternehmen vor, die im Rahmen von Dienstleistungen Personal nach Österreich entsenden. Darunter fällt insbesondere auch die Pflicht, die sog. **„A1-Formulare“** zum Nachweis des Verbleibs der Dienstnehmer in der **ausländischen Sozialversicherung** am inländischen Arbeitsort bereit zu halten.

Konkret haben Unternehmen mit Sitz im **EU/EWR-Ausland** bei der Erfüllung von Dienstleistungen in Österreich gemäß § 7b Abs 5 AVRAG die Unterlagen über die Anmeldung des ausländischen Arbeitnehmers zur Sozialversicherung (Formular A1 nach der VO (EG) Nr. 883/2004) **am österreichischen Arbeits- bzw. Einsatzort bereit zu halten**.

Sollte im Zuge einer späteren Kontrolle am Arbeitsort das A1-Formular nicht vorgelegt werden können, so sieht § 7b Abs 9 AVRAG empfindliche **Geldstrafen** vor. Diese betragen bei erstmaliger Übertretung 500 EUR bis 5.000 EUR, im Wiederholungsfalle hingegen 1.000 EUR bis 10.000 EUR.

Der **Verwaltungsgerichtshof** ist in einem kürzlich ergangenen Erkenntnis auf zwei damit zusammenhängende Zweifelsfragen eingegangen (VwGH 6.3.2014, 2013/11/0143):

EU-Widrigkeit der Bereithaltungsverpflichtung des A1-Formulars?

Im Verfahren vor dem VwGH wendete das ausländische Unternehmen ein, dass diese Bereithaltungspflicht EU-widrig sei. Inländische Auftragnehmer treffe eine solche Bereithaltungspflicht für ihre (nach dem österreichischen ASVG versicherten) Dienstnehmer nämlich nicht. Der VwGH folgte diesem Einwand allerdings nicht und sah die gesetzliche Bereithaltungsverpflichtung als gerechtfertigt an, damit eine effektive behördliche **Kontrolle des sozialen Schutzes der Arbeitnehmer** erfolgen kann. Die Bereithaltungspflicht des A1-Formulars stehe daher auch **im Einklang mit EU-Recht**.

Geldstrafe für jeden Arbeitnehmer oder nur eine Verwaltungsübertretung?

Im Beschwerdefall konnten bei der Kontrolle am Arbeitsort für insgesamt 22 Arbeitnehmer keine A1-Formulare vorgelegt werden. Die Verwaltungsstrafbehörde setzte daher auch je Arbeitnehmer eine entsprechende Geldstrafe fest, da nach ihrer Auffassung vom Auftragnehmer ebensoviele Verwaltungsübertretungen begangen worden seien. Der VwGH erteilte dieser Strafpraxis jedoch eine klare Absage. Vielmehr liege nur eine einzige **Verwaltungsübertretung** vor, die sich auf die Nichtbereithaltung der A1-Formulare für die gesamte Gruppe der kontrollierten Arbeitnehmer bezog. Damit könne trotz der Tatsache, dass das A1-Formular für eine Mehrzahl von Arbeitnehmern nicht bereit gehalten wurde, dennoch **nur eine einzige Strafe verhängt** werden.

Conclusio

Bei der Entsendung von Dienstnehmern nach Österreich zur Ausführung von Dienstleistungen ist mittlerweile eine **Vielzahl von Melde- und Bereithaltungspflichten** zu beachten. Neben der Bereithaltungsverpflichtung der A1-Formulare sind beispielsweise vor der Entsendung Meldungen an die Zentrale Koordinationsstelle für die Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung zu erstatten und auch die Abschrift der Meldungen bereit zu halten. Weiters auch Lohnunterlagen, welche die Überprüfung des dem Dienstnehmer nach österreichischen Vorschriften gebührenden Entgelts möglich machen. Korrespondierende Vorschriften gibt es auch bei der Arbeitskräfteüberlassung nach Österreich. Die Nichtkenntnis bzw. Nichteinhaltung all dieser Vorschriften kann – vor dem Hintergrund stetig steigender behördlicher Kontrolltätigkeit – zu empfindlichen Strafen führen.

8. Gewinnausschüttungen - Achtung auf verbotene Einlagenrückgewähr!

Verdeckte Ausschüttungen tangieren stets mehrere Rechtsgebiete. Im Falle von vGA sind daher nicht nur steuerliche Themen, sondern auch bilanzielle, gesellschaftsrechtliche bzw uU sogar strafrechtliche Probleme zu bedenken. Der nachfolgende Beitrag behandelt wesentliche Aspekte des Abgaben- und Gesellschaftsrechts.

Beim Terminus „verdeckte Ausschüttungen“ denkt man sofort an die daraus resultierenden steuerlichen Rechtsfolgen, zumal diesen in der Praxis, insb. bei Betriebsprüfungen, große Bedeutung zukommt (Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns auf Ebene der Kapitalgesellschaft, KEST-Pflicht der Gesellschafter). Tatsächlich handelt es sich dabei aber um eine echte

Querschnittsmaterie, wobei neben dem Abgabenrecht auch weitere Rechtsbereiche berührt werden, insbesondere auch das Gesellschaftsrecht und zunehmend auch das Strafrecht.

Verdeckte Ausschüttungen im Abgabenrecht

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen (kurz vGA) kommen bei sämtlichen Rechtsbeziehungen einer (Kapital)**Gesellschaft** mit ihren **Gesellschaftern** in Betracht. Der ertragsteuerliche Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung wird in § 8 Abs. 2 KStG angesprochen. Eine abgabenrechtliche vGA liegt dann vor, wenn **Leistungsbeziehungen** zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern **zum Nachteil der Gesellschaft** unangemessen gestaltet sind. Selbst fremdüblich ausgestaltete Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern können eine verdeckte Ausschüttung darstellen, sofern ein sorgfaltsgemäß handelnder Geschäftsführer ein derartiges Geschäft nicht abgeschlossen hätte.

Verdeckte Ausschüttungen kommen in der Praxis häufig im Bereich von **familien- bzw eigentümerdominierten KMU** vor, wenn die gebotene **Sphärentrennung** zwischen Kapitalgesellschaft (juristische Person) und Gesellschaftern (natürliche Personen) nicht hinreichend beachtet wird und Sphärenvermengungen vGA zur Folge haben. Aber auch unangemessene Gestaltungen von Rechtsgeschäften zwischen nahestehenden Unternehmen im **Konzernverbund** werfen häufig vGA-Probleme auf.

Beispiele für vGA sind etwa unangemessene Kaufpreise, Nutzungsentgelte, Gehälter, Pensionszusagen und vieles mehr. Eine wesentliche Rolle spielen in der Praxis auch **Finanzierungsfälle** (zB Kredite der Gesellschaft an Gesellschafter, Sicherheiten der Gesellschaft für einen Kredit des Gesellschafters, Cash-Pooling-Systeme).

Im Ertragsteuerrecht sollen **offene und verdeckte Ausschüttungen** grundsätzlich gleich behandelt werden (dh auch vGA dürfen den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn/Verlust der Gesellschaft nicht vermindern/erhöhen, unterliegen der KEST bzw sind ausdrücklich davon befreit etc). Besondere Aspekte können sich bei Mehrpersonenkonstellationen ergeben (zB Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften sind zunächst als vGA der belasteten Schwester- an die gemeinsame Muttergesellschaft und sodann von dieser als „**verdeckte Einlage**“ in die letztlich begünstigte Schwestergesellschaft anzusehen, was sich nicht nur auf deren Beteiligungsansatz auswirkt sondern auch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen kann).

Der **Tatbestand** der „verdeckten Ausschüttung“ des Abgabenrechts deckt sich zwar in vielen Fällen mit der (grundsätzlich verbotenen) „Einlagenrückgewähr“ des Gesellschaftsrechts, die beiden Begriffe sind aber nicht völlig ident. Die Tatbestände verfolgen unterschiedliche

Zielsetzungen:

- **Schutz des Steueraufkommens** im Abgabenrecht versus
- **Schutz der Gesellschaft, ihrer Gläubiger und Gesellschafter** im Gesellschaftsrecht.

Diese abweichenden Teleologien zwischen dem Abgaben- und Gesellschaftsrecht sind im jeweiligen Einzelfall zu berücksichtigen. So gibt es etwa auch Fallkonstellationen, die im Abgabenrecht erlaubt, gesellschaftsrechtlich hingegen nicht bzw nur mittels ergänzender Maßnahmen umsetzbar sind (zB **Schwesterneinbringung** gemäß Art III UmgrStG, welche zur Vermeidung einer unzulässigen Entreichung der einbringenden Gesellschaft gesellschaftsrechtlicher Begleitmaßnahmen bedarf, wie etwa Gesellschafterzuschuss, Sachwertdividende oder ordentliche Kapitalherabsetzung).

Verbot der Einlagenrückgewähr im Gesellschaftsrecht

Aufgrund der Sphärentrennung von **Kapitalgesellschaften** (AG, GmbH) und ihren Gesellschaftern bzw der damit einhergehenden Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen kommt bei diesen Rechtsformen der **Kapitalaufbringung** (Gesellschaftereinlagen) und **Kapitalerhaltung** (**Haftungsfonds** der Gesellschaftsgläubiger) besondere Bedeutung zu. Insbesondere dürfen den Gesellschaftern grundsätzlich keine Einlagen zurückgewährt werden, sondern haben diese nur Anspruch auf einen ausschüttungsfähigen **Bilanzgewinn** (§ 52 AktG, § 82 GmbHG). Das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr stellt ein zwingendes **Gläubigerschutzinstrument** dar. Die Einlagenrückzahlung obliegt daher nicht der Zuständigkeit der Gesellschafter. Die Rückgewähr ist auch dann nicht zulässig, wenn sämtliche Gesellschafter zustimmen oder die Zuwendung an den Alleingesellschafter geht.

Gemäß der OGH-Rechtsprechung sind diese Grundsätze auch für „**kapitalistische Personengesellschaften**“ zu beachten, bei denen keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Komplementär zur Verfügung steht (insb. also für **GmbH & Co KG**).

Das strikte Verbot einer Einlagenrückgewähr umfasst natürlich auch Mutter-, Großmutter- und Schwestergesellschaften. Es betrifft grundsätzlich jene **Gesellschaft**, von der eine sie entreichernde Vermögenszuwendung an (unmittelbare oder mittelbare) **Gesellschafter** erfolgt. Das Verbot umfasst – abgesehen von Gewinnausschüttungen unter Einhaltung der Voraussetzungen sowie weiteren gesetzlich anerkannten Ausnahmefällen – sämtliche Vermögenstransfers von der Gesellschaft an die Gesellschafter. Das Verbot greift selbst dann, wenn grundsätzlich ein ausschüttbarer Bilanzgewinn vorhanden gewesen wäre, die Zuwendung aber nicht als Gewinnausschüttung (Dividendenzahlung) ausgestaltet wurde.

Im Zusammenhang mit **Auslandssachverhalten** ist auf das jeweilige Gesellschaftsrecht des Gründungsstaates der ausländischen Gesellschaft abzustellen. In grenzüberschreitenden Konzernen kann die Maßgabe des jeweiligen in- und ausländischen Gesellschaftsrechts zur Folge haben, dass **konzernweite Maßnahmen** – etwa Konzernumlagen, Cash Poolings oder Umstrukturierungen – für einzelne Landesgesellschaften erlaubt, für andere hingegen unzulässig sind.

Die wesentliche gesellschaftsrechtliche Rechtsfolge einer verdeckten Ausschüttung bzw verbotenen Einlagenrückgewähr besteht in einem entsprechenden **Rückforderungsanspruch** der Gesellschaft gegenüber den begünstigten Gesellschaftern (§ 83 GmbHG). Bei einer Aktiengesellschaft besteht zusätzlich eine Außenhaftung des Aktionärs in Höhe des erhaltenen Betrages für Verbindlichkeiten der Gesellschaft (§ 56 Abs 1 AktG). Bei einer GmbH kann eine Ausfallhaftung der Mitgesellschafter eingreifen (§ 70 Abs. 1 GmbHG).

Rechtsgeschäfte, die als verbotene Einlagenrückgewähr gelten, sind mit Nichtigkeit bedroht. Bei verdeckten Ausschüttungen stellt sich dabei die Frage nach der Reichweite dieser Nichtigkeit, wobei zwischen **Teil- oder Gesamtnichtigkeit** zu unterscheiden ist. Gesamtnichtigkeit liegt vor, wenn ein betriebliches Interesse für das Zustandekommen der Rechtsbeziehung überhaupt fehlt.

9. Darstellung des Stammkapitals im Jahresabschluss bei der gründungsprivilegierten Gesellschaft mit beschränkter Haftung und der „GmbH light“

Das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013 ist mit 1. Juli 2013 in Kraft getreten. Sinn der Novelle war es unter anderem die GmbH-Neugründungen durch Senkung des Mindeststammkapitals und Reduktion der Gebühren zu fördern. Bis zur GmbH-Novelle 2013 lag das verpflichtende Mindeststammkapital bei € 35.000. Durch die Änderung des GmbH-Gesetzes wurde das Mindeststammkapital gemäß § 10 Absatz 1 GmbHG auf € 10.000 herabgesetzt, womit es nun möglich war, eine GmbH mit Barmitteln von € 5.000 zu errichten (in Folge „GmbH light“).

Anfang Jänner 2014 gab die Regierung bekannt, dass das Stammkapital der GmbH per 1. März 2014 wieder auf mindestens € 35.000 angehoben werden sollte. Die Neugründung einer GmbH mit nur € 5.000 ist weiterhin möglich, allerdings muss innerhalb von 10 Jahren eine Aufstockung auf die Hälfte des Mindestkapitals von € 17.500 erfolgen (die Aufstockung gilt ebenfalls für bereits bestehende GmbH lights). Im Falle einer solchen Inanspruchnahme spricht man von einer „gründungsprivilegierten GmbH“.

Mit der Stellungnahme KFS/RL 27 des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder wurde nun die Darstellung des Stammkapitals im Jahresabschluss einer gründungsprivilegierten GmbH, sowie der GmbH light erörtert:

Grundsätzlich gilt in jedem Fall, dass das im Gesellschaftsvertrag festgelegte und im Firmenbuch eingetragene Stammkapital in der Bilanz auszuweisen ist. Davon sind die nicht einforderbaren ausstehenden Stammeinlagen offen abzusetzen (Differenz aus Mindeststammkapital von € 35.000,- zur gründungsprivilegierten Stammeinlage). Davon werden außerdem, wie bisher bei einer GmbH üblich, die nicht eingeforderten, aber einforderbaren Stammeinlagen offen abgesetzt.

Die folgende Tabelle soll den korrekten Ausweis des Stammkapitals bei der gründungsprivilegierten GmbH verdeutlichen.

Bei einer gesellschaftsvertraglichen gründungsprivilegierten Stammeinlage iHv € 10.000,- würde die Darstellung des Eigenkapitals wie folgt aussehen:

I. Stammkapital	35.000,00
abzgl nach § 10b Abs 4 GmbHG nicht einforderbare ausstehende Stammeinlagen	- 25.000,00
gründungsprivilegierte Stammeinlagen	10.000,00
abzgl nicht eingeforderte ausstehende Stammeinlagen	- 5.000,00
	<u>5.000,00</u>
Alternativ:	
I. Stammkapital	35.000,00
abzgl nicht eingeforderte ausstehende Stammeinlagen (davon nach § 10b Abs 4 GmbHG nicht einforderbar € 25.000)	- 30.000,00
	<u>5.000,00</u>

Die Darstellung des Stammkapitals der GmbH light hingegen stellt sich wie folgt dar. Das im Gesellschaftsvertrag festgelegte und im Firmenbuch eingetragene Stammkapital, sowie die nicht eingeforderten Stammeinlagen sind entsprechend auszuweisen.

I. Stammkapital	10.000,00
abzgl nicht eingeforderte ausstehende Stammeinlagen	- 5.000,00
	<u>5.000,00</u>

Wie bereits erwähnt, ist bei der GmbH light allerdings bis längstens 1. März 2024 eine Kapitalerhöhung auf zumindest € 35.000,- durchzuführen.

10.Splitter

10.1. Strafprozessnovelle

Ab dem 1.1.2015 gelten einige bedeutsame Änderungen in der Strafprozessordnung. Die für die Praxis wichtigsten Änderungen sind:

- Bei einem Finanzstrafverfahren mit einem strafbestimmenden Wertbetrag über 1.000.000 Euro besteht das **Schöffengericht** künftig wieder aus zwei Richtern und zwei Schöffen.
- Die Strafprozessordnung unterscheidet künftig wieder zwischen einem **Verdächtigen** und einem **Beschuldigten**. Diese Unterscheidung wurde im Zuge der letzten großen Strafprozessordnungsnovelle abgeschafft.
- Die Höchstdauer eines staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahrens darf künftig grundsätzlich drei Jahre nicht überschreiten. Allerdings kann das Strafgericht auf Antrag der Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren auch wiederholt um jeweils zwei Jahre verlängern.
- Künftig hat der Beschuldigte das Recht, bei begründeten Zweifeln an der Sachkunde des Sachverständigen einen Antrag auf dessen Enthebung zu stellen und einen anderen Sachverständigen vorzuschlagen.
- Stützt sich die Anklageschrift auf Befund und Gutachten eines Sachverständigen, kann der Gegenäußerung des Angeklagten ein Privatgutachten angeschlossen werden.
- Künftig darf der zur Unterstützung des Verteidigers **beigezogene Privatsachverständige** des Angeklagten nicht nur neben dem Verteidiger auf der Verteidigerbank Platz nehmen, er **darf auch selbst Fragen zu Befund und Gutachten an den gerichtlichen Sachverständigen richten**.

Im Zuge dieser Strafprozessordnungsnovelle wurde auch mit Wirkung ab dem 1.1.2015 das Gebührenanspruchsgesetz geändert. Künftig darf der den Sachverständigen beauftragende Staatsanwalt oder Richter diesen nicht mehr von der Warnpflicht entbinden. Ferner muss das Gericht künftig die **Gebühr des Sachverständigen um 25 % kürzen**, wenn der Sachverständige das **Gutachten nicht innerhalb der vom Gericht festgelegten Frist erstattet** oder das Gutachten inhaltlich so **mangelhaft** ist, dass es deshalb einer **Erörterung in einer Hauptverhandlung bedarf**. Die geänderten Bestimmungen sind auf Aufträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2014 von Staatsanwaltschaft oder Gericht erteilt werden.

10.2. Namensaktien – Handlungsbedarf für säumige Aktiengesellschaften

Seit dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz (GesRÄG) 2011 dürfen nicht börsennotierte Aktiengesellschaften ausschließlich Namensaktien ausgeben (§ 9 AktG.). Die zahlreichen betroffenen Aktiengesellschaften konnten bis 31.12.2013 freiwillig durch Satzungsänderung und Umtausch bzw Kraftloserklärung der bisherigen Aktienurkunden die erforderliche Umstellung auf Namensaktien durchführen. Bei Aktiengesellschaften, die keine Maßnahmen gesetzt haben, erfolgte Anfang 2014 kraft Gesetz eine Umwandlung der unzulässigen Inhaberaktien auf Namensaktien.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 wurden nunmehr sowohl für den Vorstand als auch für die Aktionäre **Sanktionen** verankert, wenn sie ihren Handlungspflichten weiterhin nicht nachkommen. Gegen den Vorstand können ab 1.10.2014 **Zwangsstrafen** (gem. § 258 Abs 1 AktG.) verhängt werden, wenn er seine gesetzliche Pflicht zur ordnungsgemäßen Führung des Aktienbuchs (gem. § 61 Abs 1 AktG.) nicht erfüllt. Aktionäre, die mit dem Umtausch ihrer Aktien säumig sind, laufen Gefahr, dass die Urkunden über ihre Inhaberaktien am 30.9.2014 gesetzlich für kraftlos erklärt werden (§ 262 Abs 33 AktG.). Weiters verlieren diese Aktionäre ihre Dividendenansprüche, wenn sie ihre Namensaktien nicht rechtzeitig im Aktienbuch eintragen lassen (gem. § 61 Abs 5 AktG).

verfallen Dividendenansprüche aus Namensaktien, für die niemand als Aktionär im Aktienbuch eingetragen ist, mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem der betreffende Gewinnverwendungsbeschluss gefasst wurde).