

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 22.05.2015  
qu/ds/RS 02-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. Highlights aus dem KStR Wartungserlass 2014**
  - 1.1.Zinsabzug bei Beteiligungserwerben**
  - 1.2.Zinsenabzugsverbot für konzerninterne Beteiligungserwerbe**
  - 1.3.Abzugsverbote für Zinsen und Lizenzen im Konzern**
  - 1.4.Auslaufen der Firmenwertabschreibung**
- 2. Neues zur Umsatzsteuer**
  - 2.1.Ein Leasingvertrag allein stellt keine Rechnung dar!**
  - 2.2.BFG sieht strenge formale Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft**
  - 2.3.BMF-Ansicht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Arztleistungen im Zusammenhang mit dem Einsetzen von Spiralen zur Empfängnisverhütung**
  - 2.4.Termin 30.06.2015: Vorsteuervergütung für Drittlands-Unternehmer bis 30.06.2015**
- 3. Neues zum Internationalen Steuerrecht**
  - 3.1.Auslandsverluste – Was umfasst die „umfassende Amtshilfe“?**
  - 3.2.Rulings – Einheitliches Prüfschema für Anträge gemäß § 118 BAO**
  - 3.3.Kein periodenübergreifender Anrechnungsvortrag von ausländischen Steuern**
- 4. Bis wann sind die Steuererklärungen einzureichen**
- 5. Holen Sie sich Ihr Geld vom Finanzamt zurück**
- 6. Kinderbetreuungskosten im Familienkreis bedingen auch Fremdüblichkeit für eine außergewöhnliche Belastung**
- 7. Merkblatt zur familienhaften Mitarbeit in Betrieben**
  - 7.1.Pflichtveranlagung**
  - 7.2.Antragsveranlagung**
  - 7.3.Umrechnungskurse für Fremdwährungen**
- 8. Steuersplitter**
  - 8.1.Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) bei verdeckten Ausschüttungen**
  - 8.2.Strafbarkeit bei Unterentlohnungen (nochmals)**
  - 8.3.Einkommensbericht 2015**
  - 8.4.Vorübergehende Verwendung von drittländischen Kfz in der EU – Neuregelung ab 1.5.2015**
- 9. Neues aus der Rechtsprechung-VwGH, BFG, OGH und VfGH**

- 9.1.VwGH legt strenge Maßstäbe an verdeckte Ausschüttung bei  
„Entnahmen“ aus der GmbH**
- 9.2.VwGH: Halbjahresabschreibung bei Einbringung eines Betriebs**
- 9.3.VwGH zu Kosten für einen nicht mehr verwendeten Polizeihund nicht  
abzugsfähig**
- 9.4.BFG zur Frist zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes zur  
Erlangung der Hauptwohnsitzbefreiung**
- 9.5.BFG beantragt VfGH-Prüfung der Immobilienertragsteuer**
- 9.6.BFG zu keine willkürliche Zuordnung von Fortbildungskosten bei  
aufeinander folgenden Beschäftigungen**
- 9.7.BFG zu Essen auf Rädern als außergewöhnliche Belastung**
- 9.8.VfGH zur Gutachterbestellung im Strafprozess**
- 9.9.OGH zum Arbeitsrecht**
- 10. Die Gesellschaft Bürgerlichen Rechts ab 1.1.2015**
- 11. Wohnrechtsnovelle 2015**

## 1. Highlights aus dem KStR Wartungserlass 2014

2014 [BMF vom 22.12.2014 , BMF-0102/0044-VI/6/2014] wurden insbesondere die gesetzlichen Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 [BGBl I 2014/13] in die Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) eingearbeitet. Hier die wichtigsten Aussagen:

### 1.1. Zinsabzug bei Beteiligungserwerben

Seit dem 13.6.2014 [Inkrafttreten von § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2014] dürfen als Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung von Beteiligungen **ausschließlich jene Zinsen, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals** entrichtet werden (wie zB Zinseszinsen oder ein Disagio), steuerlich abgezogen werden.

**Nicht abzugsfähig** sind hingegen die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen **Geldbeschaffungs- und Nebenkosten**, wie zB Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen, Bereitstellungsprovisionen, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge.

In der Vergangenheit angefallene Bereitstellungsgebühren, die über die Laufzeit des Kredites verteilt abgesetzt werden konnten, können noch mit dem auf das erste Halbjahr 2014 entfallenden aliquoten Teil des Aufwandes steuerlich geltend gemacht werden (und müssen nicht tageweise abgegrenzt werden) [Rz 1255 KStR].

### 1.2. Zinsenabzugsverbot für konzerninterne Beteiligungserwerbe

Zinsen in Zusammenhang mit dem konzerninternen Erwerb einer Beteiligung sollen auch dann **nicht abzugsfähig** sein, wenn die **Erträge aus der Beteiligung steuerpflichtig** sind (zB wenn die Erträge dem Methodenwechsel unterliegen) [Rz 1266ad KStR]. Werden oder wurden die Anschaffungsverbindlichkeit und die Beteiligung etwa durch eine Umgründung getrennt oder geht die fremdfinanzierte Beteiligung durch eine Verschmelzung unter, können die Zinsen **trotzdem nicht abgesetzt** werden. Eine **Ausnahme** sehen die KStR nur vor, wenn die **Trennung** von Fremdfinanzierung und Beteiligung bereits **vor dem 31.12.2010** oder durch einen Verkauf an einen nicht konzernzugehörigen Dritten erfolgte. Wurde die Beteiligung aber zunächst von einem konzernfremden Dritten erworben, können die Zinsen aus einer allfälligen Fremdfinanzierung auch dann weiter abgesetzt werden, wenn diese Beteiligung konzernintern übertragen wird [Rz 1266ah KStR].

### 1.3. Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzen im Konzern

Das mit dem AbgÄG 2014 eingeführte Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzzahlungen im Konzern kommt zum Tragen, wenn der Empfänger der Zahlungen nicht oder nur niedrig besteuert ist. Als empfangende Körperschaft sind alle Gesellschaftsformen (insbesondere Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Stiftungen und Vereine) in Betracht zu ziehen, somit auch solche, die nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (zB gemeinnütziger Verein) [Rz 1266at KStR].

Der **Empfänger der Zins- und Lizenzzahlungen** muss auch **Nutzungsberechtigter** der Zins- oder Lizenzeinkünfte sein (dies ist nach österreichischen Kriterien zu beurteilen). Folgende Indizien sprechen gegen eine Nutzungsberechtigung: [Rz 1266as KStR]

- Der Empfänger ist zur vertraglichen Weiterleitung der Zinsen oder Lizenzgebühren verpflichtet;
- der Empfänger verfügt über kein eigenes Personal bzw. Betriebsräumlichkeiten;
- ein konzernintern vergebenes Darlehen ist (nahezu) gänzlich fremdfinanziert;

- es erfolgt eine bloße Sublizenzierung einer Lizenz.

In derartigen Fällen ist für die Beurteilung der Kriterien der Abzugsfähigkeit **auf den hinter der zwischengeschalteten Gesellschaft stehenden Empfänger abzustellen**.

Das Abzugsverbot setzt – wie bereits erwähnt – die Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft voraus. Eine **Nichtbesteuerung** liegt vor, wenn die Zinsen oder Lizenzen auf Grund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung nicht besteuert werden. Eine **Niedrigbesteuerung** wird unterstellt, wenn die Zins- oder Lizenz Einkünfte einem **Nominal- oder Effektivsteuersatz von weniger als 10 %** unterliegen. Vergleichbare Steuern von nachgelagerten Gebietskörperschaften (zB Gemeinde- und Kantonssteuern) können dabei berücksichtigt werden. Bei einer ausländischen Personengesellschaft ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft und einer allfälligen Ausschüttungsbesteuerung eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorliegt [Rz 1266bd KStR].

#### **1.4. Auslaufen der Firmenwertabschreibung**

Für Beteiligungen, die nach dem 28.2.2014 angeschafft wurden, kann keine Firmenwertabschreibung mehr geltend gemacht werden [§ 9 Abs 7 iVm § 26c Z 47 KStG]. Für die Feststellung des **Anschaffungszeitpunktes** ist auf den **Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums** abzustellen. Erfolgt die Anschaffung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB kartellrechtliche Genehmigung), gilt die Beteiligung erst mit Bedingungseintritt als angeschafft [Rz 1139 KStR]. Für Beteiligungen, die bereits vor dem 1.3.2014 angeschafft wurden, können offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung fortgeführt werden, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises ausgewirkt hat. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die inländische Beteiligung innerhalb von drei Jahren ab Erwerb in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurde [Rz 1110a KStR]. Offene Fünftel aus einer **Firmenwertzuschreibung** müssen **nicht fortgeführt** werden.

## **2. Neues zur Umsatzsteuer**

### **2.1. Ein Leasingvertrag allein stellt keine Rechnung dar!**

In seinem am 29. Jänner 2015 ergangenen Erkenntnis (GZ 2012/15/0007) hat sich der **VwGH** mit der Frage beschäftigt, **wann** im Fall von **Leasingverträgen** der **Vorsteuerabzug** erfolgen darf. Der Beschwerdeführer hatte im gegenständlichen Fall den Vorsteuerabzug **bereits für zukünftige Zeiträume** geltend gemacht, ohne dass eine entsprechende Leasingrate bereits fällig gewesen ist.

Grundsätzlich ist ein **Vorsteuerabzug** in dem Zeitpunkt **möglich**, wenn die **Leistung erbracht** ist und der Unternehmer über eine **mehrwertsteuertaugliche Rechnung** verfügt. Bei einer **kontinuierlichen Leistungserbringung**, wie dies bei einem Leasingvertrag der Fall ist, gilt die Leistung jeweils mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Wenn eine **Leasingrate** z.B. **monatlich** fällig ist, so gilt diese Leistung **am Ende des jeweiligen Monats** als **bewirkt**. Bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen kann die **Vorsteuer** dann im Rahmen der **monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung** (UVA) geltend gemacht werden. Eine **mehrwertsteuertaugliche Rechnung** hat gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG eine Reihe von Anforderungen zu erfüllen, z.B. muss der **Zeitraum der Leistung** (beispielsweise der betreffende Monat) angegeben werden und natürlich die **Umsatzsteuer ausgewiesen** sein. Der **VwGH** führt aus, dass bei **Leasingverträgen** die Leistung, nämlich die **Nutzungsüberlassung für einen bestimmten Zeitraum** (z.B. Monat), rechnungsmäßig erst

durch den **monatlichen Zahlungsbeleg** konkretisiert wird. Auch im Voraus ausgestellte „**bis auf weiteres**“ oder „**bis auf Widerruf**“ lautende **Dauerrechnungen** begründen **keinen Vorsteuerabzug**. Diesem Erkenntnis folgend ist ein **Vorsteuerabzug bei Leasingverträgen** nicht auf Basis des **Leasingvertrages allein** bzw. auch **nicht für zukünftige Zeiträume** möglich.

Erst wenn **ergänzend** zum Leasingvertrag, der das vereinbarte Leasingentgelt (einschließlich dem gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag) enthält, ein entsprechender **Zahlungsbeleg** vorliegt, kann ein **Vorsteuerabzug** vorgenommen werden. Dieser kann allerdings nur für jenen Zeitraum vorgenommen werden, auf den sich die Abrechnung bezieht. So kann z.B. der **Vorsteuerabzug** aus einer **Leasingrate** für den Zeitraum **April 2015** in der **UVA** für den Monat **April 2015** (oder für das 2. Quartal 2015) geltend gemacht werden. Die UVA ist bis zum **15. Juni 2015** einzureichen.

## **2.2. BFG sieht strenge formale Voraussetzungen für ein Dreiecksgeschäft**

Ein jüngst ergangenes Urteil (GZ RV/2100519/2013 vom 5. Jänner 2015) des BFG hat einmal mehr gezeigt wie **wichtig** es ist, **(Umsatz)Steuererklärungen genau und korrekt auszufüllen**, da es ansonsten zu einer unerwarteten **Steuerbelastung** kommen kann. Im vorliegenden Fall ging es um einen Unternehmer, der „**missglückte**“ **Dreiecksgeschäfte** abwickelte und einen **innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern** musste, **ohne** den **Vorsteuerabzug** dafür geltend machen zu können.

Bei einem **Dreiecksgeschäft** gibt es drei beteiligte Unternehmer aus **drei unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten**. Der erste Unternehmer der Kette (**Lieferant**) verkauft dem zweiten Unternehmer (**Erwerber**) Waren, die an den dritten Unternehmer (**Empfänger**) weiterverkauft werden. Die **Waren** gelangen dabei **direkt vom Lieferanten zum Empfänger**. Die **Vereinfachungsregel** für Dreiecksgeschäfte dient vor allem dem **zweiten Unternehmer** der Kette (**Erwerber**), da er – falls er von der Vereinfachung nicht Gebrauch machen kann - sich **im Land des Empfängers** der Waren **umsatzsteuerlich registrieren** müsste. Durch die Anwendung der Vereinfachung kann der mittlere Unternehmer von dieser **Registrierungspflicht befreit** werden, wenn er eine **Rechnung** mit Hinweis des **Übergangs der Steuerschuld** auf den Empfänger ausstellt und seinen **Meldepflichten** nachkommt. Dazu muss er nach Art. 25 Abs. 6 UStG eine **Zusammenfassende Meldung (ZM)** mit folgenden Angaben abgeben: **UID** im Inland, unter der er den Erwerb der Waren bewirkt hat, **UID des Empfängers** der Waren sowie die **Summe der Entgelte** der auf diese Weise bewirkten Lieferungen. Die Meldung in der ZM hat primär dadurch zu erfolgen, dass in dem entsprechenden Kästchen des amtlichen Vordrucks die **Ziffer „1“** für das **Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts** einzutragen ist.

In dem konkreten Fall hat der Steuerpflichtige Dreiecksgeschäfte ausgeführt. Er war der **mittlere Unternehmer** der Kette und hat allerdings darauf **vergessen, in seiner ZM** der Monate Oktober bis Dezember 2012, als er den innergemeinschaftlichen Erwerb von seinem Lieferanten gemeldet hat, die **Ziffer 1 für das Dreiecksgeschäft einzutragen**. Im März 2013 legte der Unternehmer seine österreichische UID zurück. Im **April 2013** wurde die **fehlerhafte ZM** durch Abgabe einer neuen ZM **korrigiert**. Das Finanzamt griff diesen Fall auf und unterwarf die **innergemeinschaftlichen Erwerbe** der 20%igen **Umsatzsteuer**, wogegen der Steuerpflichtige Beschwerde einbrachte.

Das **BFG** folgte der peniblen Ansicht des Finanzamts und **verneinte** das Vorliegen eines **Dreiecksgeschäfts**. Wird nämlich eine **Korrektur der Umsatzsteuer** vorgenommen, so **wirkt** sie **ex nunc** erst **im Zeitpunkt der Korrektur**. Folglich ist eine **rückwirkende Korrektur nicht möglich**. Da der Steuerpflichtige im **Zeitpunkt der Korrektur** allerdings **keine österreichische UID** mehr besaß, galt er nicht mehr als österreichischer Unternehmer und

konnte nicht mehr von der Vereinfachungsregel des Dreiecksgeschäfts Gebrauch machen. Es ist daher besonders darauf zu achten, der **(Umsatz)Steuererklärungspflicht** mit der **notwendigen Sorgfalt** nachzukommen und gegebenenfalls **Umsatzsteuerkorrekturen möglichst zeitnah durchzuführen**, da diese immer erst ab dem jeweiligen Zeitpunkt wirken.

### **2.3. BMF-Ansicht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Arztleistungen im Zusammenhang mit dem Einsetzen von Spiralen zur Empfängnisverhütung**

Seitens des BMF wurde die **Ärztammer** informiert, dass eine **ärztliche Leistung** im Zusammenhang mit dem **Einsetzen einer Spirale** nur dann eine **umsatzsteuerfreie Heilbehandlung** darstellt, wenn damit ein **therapeutisches Ziel** verfolgt wird (beispielsweise Verhinderung einer **Risikoschwangerschaft**). Das Einsetzen für Zwecke der **Empfängnisverhütung** ist demnach **ab 2015 nicht mehr als Heilbehandlung** anzusehen und unterliegt daher der Umsatzsteuer. Ähnliche Entwicklungen waren in der Vergangenheit ja bereits bei **ästhetisch-plastischen Leistungen** („Schönheitsmedizin“) oder den Leistungen der **Arbeitsmediziner** zu verzeichnen.

Bei der Erstellung von **Honorarnoten** für das Einsetzen von Spiralen ist daher auf die **korrekte Rechnungslegung** (mit oder ohne Umsatzsteuer) zu achten. Für jene Spiralen, welche im Zusammenhang mit **umsatzsteuerpflichtigen Leistungen** stehen, kann im Gegenzug zumindest ein **Vorsteuerabzug** beim Einkauf vorgenommen werden. Eine **Ermittlung des Vorsteuerabzugs** nach dem Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerbefreiten Leistungen wird **vereinfachend** ebenfalls **möglich** sein.

### **2.4. Termin 30.6.2015: Vorsteuervergütung für Drittlands-Unternehmer bis 30.06.2015**

**Ausländische Unternehmer**, die ihren Sitz außerhalb der EU haben, können noch **bis 30.6.2015** einen Antrag auf **Rückerstattung österreichischer Vorsteuern 2014** stellen. Der Antrag muss beim **Finanzamt Graz-Stadt** eingebracht werden (Formular U5 und bei erstmaliger Antragstellung Fragebogen Verf 18). Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer und sämtliche Rechnungen sind im Original dem Antrag beizulegen. Die Frist ist nicht verlängerbar! Auch im umgekehrten Fall, nämlich für **Vorsteuervergütungen österreichischer Unternehmer im Drittland** (zB Serbien, Schweiz, Norwegen), endet am 30.6.2015 die Frist für Vergütungsanträge des Jahres 2014.

## **3. Neues zum Internationalen Steuerrecht**

### **3.1. Auslandsverluste – Was umfasst die „umfassende Amtshilfe“?**

**Für mehrere Besteuerungssachverhalte mit Auslandsbezug wird das Bestehen einer „umfassenden“ Amtshilfe verlangt, wofür es aber verschiedene Rechtsgrundlagen gibt. Seit 1.1.2015 wird umfassende Amtshilfe auch für die Verrechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder und Betriebsstätten vorausgesetzt. Erfahren Sie hier, mit welchen Ländern umfassende Amtshilfe vorliegt und wie Sie das anhand eines Arbeitsbehelfs einfach prüfen können!**

#### **Die umfassende Amtshilfe im österreichischen Steuerrecht**

„Umfassende Amtshilfe“ ist im österreichischen **Ertragsteuerrecht** für mehrere Tatbestände von Bedeutung, insbesondere als Voraussetzung für:

- Berücksichtigung von Auslandsverlusten aus Betriebsstätten etc und deren Nachversteuerung im Inland (§ 2 Abs 8 Z 4 EStG)
- Gruppenmitgliedschaft von Körperschaften außerhalb der EU (§ 9 Abs 2 KStG)
- Steuerbefreiung von Portfoliodividenden aus Drittstaaten (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG)
- Abzugsfähigkeit von Spenden an begünstigte ausländische Einrichtungen (§ 4a Abs 4 lit g EStG)

Besondere Bedeutung erlangte das Kriterium der „umfassenden Amtshilfe“ für die mit dem **Abgabenänderungsgesetz 2014** in Kraft getretenen Einschränkungen bei der (temporären) Verwertung von **Auslandsverlusten** im Inland:

- Ab der Veranlagung 2015 sind Verluste aus ausländischen **Betriebsstätten**, Personengesellschaften etc mangels umfassender Amtshilfe zwischen Österreich und dem Betriebsstättenstaat – ungeachtet der regulären Nachversteuerungsregelung - **spätestens nach drei Jahren** im Inland nachzuversteuern. Bis 2014 verwertete Verluste aus Staaten ohne umfassende AH sind (ausgenommen gewisse finale Verluste) in den Jahren **2016 bis 2018 zu mindestens einem Drittel** nachzuversteuern (§ 2 Abs 8 Z 4 iVm § 124b Z 249 EStG idF AbgÄG 2014).
- Ab 1.3.2014 dürfen nur noch solche ausländischen **Gruppenmitglieder** neu in eine KöSt-Gruppe einbezogen werden, die entweder in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht. Bisherige Auslandsgruppenmitglieder in Staaten ohne umfassende AH scheiden per 1.1.2015 ex lege aus der Gruppe aus, wobei bis 2014 verwertete Verluste in den Jahren **2015 bis 2017 gleichmäßig verteilt** nachzuversteuern sind (§ 9 Abs 2 iVm § 26c Z 45 KStG idF AbgÄG 2014). Die Finanzverwaltung gestattet jedoch einen (durchgängigen) **Verbleib in der Unternehmensgruppe**, wenn die „**umfassende Amtshilfe**“ mit dem betr. Drittstaat erst nach dem 28.2.2014, jedoch **spätestens ab 1.1.2015** gewährleistet ist (Rz 1013c KStR idF Wartungserlass 2014). Soweit Altverluste von ex lege ausscheidenden Auslandsgruppenmitgliedern aufgrund der Übergangsregelung (beim Gruppenträger) nachzuversteuern sind, ist jedoch ab 2015 eine **Vollverrechnung mit Verlustvorträgen** möglich (keine 75%-Grenze mehr; § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 5 iVm § 26c Z 44 KStG idF AbgÄG 2014).

### Rechtsgrundlagen für umfassende Amtshilfe

Der Begriff „umfassende“ Amtshilfe wird seitens des österreichischen BMF im Sinne eines sog. „**großen Informationsaustauschs**“ verstanden, der somit über den Umfang der für die reine Abkommensanwendung erforderlichen Informationen hinausgeht und auch der Anwendung bzw. Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts dienlich ist. Als hierfür maßgebliche Rechtsgrundlagen kommen derzeit in Betracht:

- EU-Amtshilferichtlinie RL 2011/16/EU
- Multilaterales OECD-Amtshilfeabkommen (Wirkungsbeginn 1.1.2015!)
- Doppelbesteuerungsabkommen mit „großen“ Auskunfts-klauseln (Art 26 OECD-MA)
- Abkommen über den Informationsaustausch (TIEA – Tax Information Exchange Agreements)

Für das von der OECD und vom Europarat entwickelte, von Österreich bereits im Jahr 2013 unterzeichnete Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Convention on Mutual Administrative Assistance) wurde am 28.8.2014 die Ratifikationsurkunde hinterlegt. Demgemäß trat dieses multilaterale **OECD-Amtshilfeabkommen in Österreich** mit 1.12.2014 in Kraft und ist grundsätzlich für Besteuerungszeiträume **ab 1.1.2015** anzuwenden.

Ab diesem Zeitpunkt besteht somit im Verhältnis zu jenen Staaten, welche das Abkommen ebenfalls bereits ratifiziert haben, eine umfassende Amtshilfe.

## **Staaten und Territorien mit umfassender Amtshilfe**

Zur Klarstellung, gegenüber welchen Staaten oder Territorien aus österreichischer Sicht jeweils Rechtsbeziehungen im Sinne einer „umfassenden“ Amtshilfe bestehen, hat das BMF erstmalig am 2.4.2014 eine „**Staatenliste**“ kundgemacht und diese mit **BMF-Informationen** vom 24.9.2014 bzw zuletzt am 27.1.2015 aktualisiert (BMF-010221/0844-VI/8/2014). Mit BMF-Erlass vom 2.2.2014 erfolgte zudem eine Verweisanpassung in den **Körperschaftsteuerrichtlinien** (Rz 1013c KStR-Wartungserlass 2014, siehe oben).

Die letzte Änderung betraf **Taipeh/Taiwan**, mit dem aufgrund eines im Verordnungswege kundgemachten „Doppelbesteuerungsabkommens“ mit Wirkung ab 1.1.2015 nun ebenfalls „umfassende“ Amtshilfe besteht.

Nach wie vor (noch) **keine umfassende Amtshilfe** besteht etwa mit Chile, China, Kasachstan, Nigeria, Russland, welche das OECD-Amtshilfeabkommen (OECD-AHA) zwar bereits unterzeichnet, jedoch noch nicht ratifiziert haben.

## **3.2. Rulings – Einheitliches Prüfschema für Anträge gemäß § 118 BAO**

**Auskunftsbescheidverfahren mit internationalem Bezug betreffen häufig nicht nur Verrechnungspreisfragen, sondern oftmals auch die Kenntnis bzw Anerkennung angefragter Konstruktionen seitens aller betroffenen Staaten. Das BMF will derartige Rulinganträge daher künftig nach einem einheitlichen Prüfschema abhandeln.**

### **Allgemeines zum Auskunftsbescheidverfahren (§ 118 BAO)**

Mit der Einführung des so genannten Advance Rulings (**Auskunftsbescheid gem. § 118 BAO**) im Jahr 2011 ist es zu verstärkter **Recht- und Planungssicherheit** für (noch nicht verwirklichte) Steuergestaltungen in den Bereichen **Umgründungen, Verrechnungspreise** und **Gruppenbesteuerung** gekommen. Sofern nämlich bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind und ein Verwaltungskostenbeitrag von maximal **20.000 €** entrichtet wurde, kann eine geplante Steuergestaltung von der österreichischen Finanzverwaltung mittels **Bescheid** „abgesegnet“ werden. Für den Steuerpflichtigen hat dies die angenehme Konsequenz, dass eine solche „gerulte“ Steuergestaltung in einer späteren **Betriebsprüfung prinzipiell nicht angegriffen** werden kann. Wichtig ist dabei natürlich, dass bei der **tatsächlichen Umsetzung**, beispielsweise einer Umgründung, der **Vorgehensweise** wie sie in dem **Antrag** zur Erlangung des Auskunftsbescheids **dargestellt** ist, **nicht grob widersprochen** wurde. **Auskunftsbescheide wirken nur unilateral** und sind für ausländische Finanzverwaltungen nicht bindend.

### **Auskunftsbescheidverfahren mit internationalem Bezug (Verrechnungspreise)**

Für **komplexe Verrechnungspreisgestaltungen** (z.B. Restrukturierungen der Wertschöpfungskette eines Unternehmens) **könnte es in Zukunft schwieriger** werden, die Vorteile eines **Advance Rulings in Anspruch nehmen** zu können. Das **BMF** hat nämlich in einer **Information** kurz vor Weihnachten 2014 **Kriterien** aufgestellt, welche bei der **Prüfung von Anträgen** auf Rulingbescheide mit internationalen Bezügen im Sinne einer „gleichmäßigen Beurteilung“ **berücksichtigt werden müssen**. Verrechnungspreissachverhalte, für die ein Ruling ja grundsätzlich möglich ist, beinhalten im Regelfall grenzüberschreitende (internationale) Elemente, wodurch es gerade hier zu **Verschärfungen** kommen kann.

Die **Prüfkriterien** gliedern sich in die **drei Bereiche wirtschaftliche Substanz** der in Österreich begründeten Tätigkeit, **Verhältnis zum Ausland** und Indizien für **„unerwünschte“ Gestaltungen**. Während das Verhältnis zum Ausland die Möglichkeiten bzw. Pflichten der österreichischen Finanzverwaltung zur Informationsweitergabe betrifft, zielt die Anforderung der **wirtschaftlichen Substanz** darauf ab, dass die Gesellschaft oder Betriebsstätte in Österreich über die **notwendigen Mittel** verfügt, um die zugedachten **Funktionen und Risiken** überhaupt

**übernehmen zu können.** Die **Substanz** muss zwar nicht bereits im Zeitpunkt des Rulings bestehen, jedoch im Falle einer späteren **Betriebsprüfung nachgewiesen werden können.** Von größter Bedeutung für zukünftige Rulinganträge für z.B. Verrechnungspreisgestaltungen ist das dritte Prüfkriterium, welches aus einer Auflistung von **unerwünschten Gestaltungen** besteht, welche die **Erlangung eines Rulingbescheids verhindern.** Solche unerwünschte Gestaltungen sind beispielsweise die **Zwischenschaltung von Gesellschaften** bzw. Treuhandkonstruktionen **ohne wirtschaftlichen Zweck** oder die Einschaltung von **funktionslosen Gesellschaften**, insbesondere in Niedrigsteuerländern oder **Steeroasen.** Ebenso abträglich sind die Einbindung von „Stroh Männern“ oder auch Indizien, die auf **Bestechung** oder **Geldwäsche** hindeuten.

Immerhin wird in der BMF-Information klargestellt, dass bei der Beurteilung, ob eine unerwünschte Gestaltung anzunehmen ist, das **Gesamtbild der Verhältnisse** herangezogen werden muss. Außerdem ist **nicht** schon **automatisch** von einer **unerwünschten Gestaltung** auszugehen, wenn durch **unterschiedliche Steuerniveaus** im In- und Ausland **steuerliche Vorteile** generiert werden können. Durch die Konkretisierung von Prüfkriterien bei Rulinganträgen mit internationalen Bezügen könnte es idealerweise zukünftig zu **mehr Fairness und Transparenz** kommen. Genauso denkbar ist jedoch, dass durch das starre Festhalten an diese Prüfkriterien der bisherige **Verhandlungsspielraum wegfällt** und komplexe Sachverhalte nicht mehr „gerult“ werden.

### **3.3. Kein periodenübergreifender Anrechnungsvortrag von ausländischen Steuern**

Bekanntermaßen wird eine **Doppelbesteuerung** gemäß Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) üblicherweise dadurch **vermieden**, dass entweder die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen werden (**Befreiungsmethode**) oder aber z.B. Österreich als Ansässigkeitsstaat auch die ausländischen Einkünfte in die Besteuerung einbezieht, jedoch die im Ausland entrichtete Steuer anrechnet (die **Anrechnungsmethode** sieht **regelmäßig** einen **Anrechnungshöchstbetrag** vor). Durch die Anrechnung der **ausländischen Steuer** – etwa einer **Quellensteuer auf Dividenden oder Zinsen** - auf die österreichische Steuer soll sichergestellt werden, dass der **ausländische Einkommensteil nicht doppelt besteuert** wird. Liegt jedoch in **Österreich** eine **Verlustsituation** (negatives Welteinkommen) vor, so **scheitert die Anrechnung der ausländischen Steuer** mangels Steuerbelastung in Österreich. Ungeachtet dessen **reduzieren** die **ausländischen Einkünfte** im Realisierungsjahr den **Verlustvortrag in Österreich.** Ob die ausländische Steuer zu einem späteren Zeitpunkt genutzt werden darf, ist ein von Rechtsprechung und Literatur kontrovers diskutiertes Thema.

Der **VwGH** hat einen sogenannten „**Anrechnungsvortrag**“ von nicht genutzten ausländischen Steuern – auch als **Anrechnungsüberhang** bezeichnet - in seiner Entscheidung unlängst (GZ 2012/15/0002 vom 27.11.2014) mit mehreren Argumenten **wiederum verneint.** Etwa mit dem Hinweis, dass eine **spätere Anrechnung ausländischer Steuern** in Österreich deshalb **nicht möglich ist**, da es sich dann um **andere Einkünfte handelt** als jene (ausländischen) Einkünfte, aus denen die ausländische Steuerbelastung resultiert. Es gilt nämlich der **Grundsatz**, dass eine Anrechnung bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Jahres zu erfolgen hat, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Einkünfte steuerlich erfasst worden sind. Außerdem wird ein **Anrechnungsvortrag** für ausländische Quellensteuern regelmäßig **nur** in jenen Staaten **gewährt**, in denen er **ausdrücklich gesetzlich vorgesehen** ist, was in Österreich aktuell nicht der Fall ist. Aus **unionsrechtlicher Sicht** ist dem VwGH folgend ebenso wenig ein Anrechnungsvortrag für ausländische (Quellen)Steuern geboten.

Der **Ausschluss des Anrechnungsvortrags von ausländischen Steuern** wird in der **Literatur** heftig **kritisiert.** **Möglicherweise** erfährt diese für den Steuerpflichtigen nachteilige Situation bei der Anrechnung von ausländischen Steuern in Zukunft eine **Änderung.** Schließlich

wurde bereits im Rahmen des Salzburger Steueraldialogs 2009 seitens des BMF angedacht, in **Einzelfällen** einen **Anrechnungsvortrag** zu gewähren.

#### 4. Bis wann sind die Steuererklärungen einzureichen

Sobald man festgestellt hat, ob - und wenn ja - welche Steuererklärung abzugeben ist, stellt sich natürlich die Frage, bis wann muss eigentlich die Steuererklärung für das Jahr 2014 abgegeben werden?

Der **Termin für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2014 (Pflichtveranlagung)** ist grundsätzlich der **30.4.2015** (für Online-Erklärungen der **30.6.2015**). Steuerpflichtige, die durch einen **Steuerberater vertreten** sind, haben es besonders gut: Für sie gilt für die **Steuererklärungen 2014** grundsätzlich eine **generelle Fristverlängerung** maximal **bis 31.3.2016 bzw. 30.4.2016**, wobei zu beachten ist, dass für Steuernachzahlungen bzw. –guthaben ab dem 1.10.2015 Anspruchszinsen zu bezahlen sind bzw. gutgeschrieben werden. In den meisten Fällen der **Arbeitnehmerveranlagung** gilt wie bisher eine Fristverlängerung bis **30.9.2015**. In jedem Fall kann die Einreichfrist individuell **mit begründetem Antrag** schriftlich jederzeit auch **mehrfach verlängert** werden.

Zusammengefasst ergeben sich folgende Abgabetermine:

Im Einkommen sind <b>keine lohnsteuerpflichtigen</b> Einkünfte enthalten – „normale“ <b>Veranlagung</b>			
<b>Grund zur Abgabe der Steuererklärung</b>	<b>Formular</b>	abzugeben bis	
		<b>Papierform</b>	<b>elektronisch</b>
Steuerpflichtiges Einkommen > 11.000 Euro	E1	30.4.2015	30.6.2015
Steuerpflichtiges Einkommen < 11.000 Euro, besteht aber aus betrieblichen Einkünften mit Bilanzierung	E1	30.4.2015	30.6.2015
In Einkünften sind bestimmte Einkünfte aus <b>Kapitalvermögen</b> enthalten, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen	E1	30.4.2015	30.6.2015
In Einkünften sind bestimmte Einkünfte aus <b>Immobilientransaktionen</b> enthalten, für die keine Immobilienertragsteuer abgeführt wurde	E1	30.4.2015	30.6.2015

Im Einkommen sind <b>auch lohnsteuerpflichtige Einkünfte</b> enthalten und das Gesamteinkommen beträgt mehr als 12.000 Euro – <b>Arbeitnehmerveranlagung</b>			
<b>Grund zur Abgabe der Steuererklärung</b>	<b>Formular</b>	abzugeben bis	
		<b>Papierform</b>	<b>elektronisch</b>
(Nicht lohnsteuerpflichtige) <b>Nebeneinkünfte</b> > 730 Euro	E1	30.4.2015	30.6.2015
Zumindest zeitweise <b>gleichzeitiger Bezug</b> von getrennt versteuerten Bezügen (Gehalt, Pension) von zwei oder mehreren	L1	30.9.2015	30.9.2015

Arbeitgeber			
<b>Alleinverdiener-</b> oder Alleinerzieherabsetzbetrag oder der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag wurde zu Unrecht berücksichtigt	L1	30.9.2015	30.9.2015
Abgabe unrichtiger Erklärungen gegenüber Arbeitgeber betreffend <b>Pendlerpauschale</b> bzw. betreffend steuerfreie Arbeitgeber-Zuschüsse zu Kinderbetreuungskosten	L1	30.4.2015	30.6.2015
<b>Krankengeld</b> , Bezug aus Dienstleistungsscheck, Entschädigung für Truppenübungen, beantragte Rückzahlung von SV-Pflichtbeiträgen	L1	Aufforderung durch Finanzamt	
<b>Freibetragsbescheid</b> für das Kalenderjahr wurde bei Lohnverrechnung berücksichtigt	L1	Aufforderung durch Finanzamt	
<b>Freiwillige Steuererklärung</b>	L1	bis Ende 2019	

## 5. Kinderbetreuungskosten im Familienkreis bedingen auch Fremdüblichkeit für eine außergewöhnliche Belastung

Um **Kinderbetreuungskosten bis zu 2.300 €** pro Kind und Kalenderjahr steuerlich als **außergewöhnliche Belastung** geltend machen zu können, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Besonders **wesentlich** ist dabei, dass die Betreuung in einer institutionellen privaten oder öffentlichen **Kinderbetreuungseinrichtung** erfolgt oder durch **pädagogisch qualifizierte Personen**, ausgenommen **haushaltszugehörige** Angehörige.

Das **Bundesfinanzgericht** (BFG) hatte sich unlängst (GZ RV/3100698/2012 vom 4.2.2015) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem ein Steuerpflichtiger seinem **Schwiegervater** (zugleich der **Großvater** des zu betreuenden Mädchens) für die **umfassende Kinderbetreuung** ein Entgelt von insgesamt **2.300 € pro Jahr** bezahlte. Diese Kosten wollte der berufstätige Vater des Mädchens in eben dieser Höhe – entgegen der Ansicht des Finanzamts - als **außergewöhnliche Belastung** absetzen. Das BFG berücksichtigte in der Frage, ob die **entgeltliche Kinderbetreuung im Familienkreis** anzuerkennen ist, nicht nur die Voraussetzungen zur Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung, sondern auch die **steuerlichen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen**. So müssen auch Vereinbarungen zwischen Schwiegersohn und Schwiegervater **Publizitätswirkung** und einen **eindeutigen**, jeden Zweifel ausschließenden **Inhalt** haben sowie dem **Fremdvergleich** standhalten. Im konkreten Fall lag eine unterzeichnete „Vereinbarung zur Kinderbetreuung“ vor, die eine **jährliche Pauschalsumme** in Höhe von **2.300 €** als Gegenleistung für die Kinderbetreuung vorsieht.

Insbesondere mit dem Hinweis auf die **mangelnde Fremdüblichkeit des Honorars** für die umfassende Kinderbetreuung **verneinte** das **BFG** die Geltendmachung als **außergewöhnliche Belastung**. Ausgehend von einer – wie in der Vereinbarung dargelegt – **wöchentlichen Kinderbetreuungszeit von 39 Stunden pro Woche** würde sich ein **Stundenlohn** von nur **1,34 €** ergeben (2.300 €/1.716 h). Vergleicht man die Tätigkeit des Schwiegervaters mit jenen von Haushaltshilfen oder Tageseltern, so ist der berechnete **Stundenlohn** wohl **keinesfalls fremdüblich**. Noch verstärkt wurde die ablehnende Entscheidung des BFG dadurch, dass das

**Kriterium** einer **pädagogisch qualifizierten Person nicht erfüllt** war. Der von dem Schwiegervater besuchte **achtstündige Kinderbetreuungskurs** ist nämlich nicht mit dem für die Ausbildung zur Tagesmutter oder –vater verbundenen Aufwand vergleichbar.

## 6. Merkblatt zur familienhaften Mitarbeit in Betrieben

BMF, SVA und WKO haben ein rückwirkend **ab 1.1.2015** zu berücksichtigendes **Merkblatt** herausgegeben, welches als **Orientierungshilfe** bei der Frage herangezogen werden kann, ob bei der **Tätigkeit von Angehörigen im eigenen Betrieb** ein **sozialversicherungspflichtiges Dienstverhältnis** oder eine **familienhafte Mitarbeit** vorliegt. Gerade bei GPLA-Prüfungen von Gastronomie- und Hotelbetrieben kam es in der Vergangenheit hinsichtlich der Mitarbeit von Familienangehörigen immer wieder zu **unterschiedlichen Qualifizierungen**.

Eine **Grundvoraussetzung** für die Annahme **familienhafter Mitarbeit** ist bei den meisten Familienangehörigen die **vereinbarte Unentgeltlichkeit** der Tätigkeit, d.h. es dürfen **weder Geld- noch Sachbezüge** (auch nicht durch Dritte) gewährt werden. Ein Wechsel zwischen der Ausübung der Tätigkeit aufgrund eines Dienstverhältnisses mit der bloßen Mithilfe im Familienverband ist bei einer einschlägigen und tatsächlichen Änderung der faktischen Gegebenheiten möglich.

### Im Einzelnen gilt:

- **Ehepartner:** Grundsätzlich ist von einer **Mitarbeit** aufgrund der **ehelichen Beistandspflicht** auszugehen, sodass **nur in Ausnahmefällen** ein **Dienstverhältnis** vorliegt. Ein solches wird dann gegeben sein, wenn ausdrücklich oder konkludent ein **Entgeltanspruch** vereinbart wurde und persönliche sowie wirtschaftliche Abhängigkeit vorliegt, welche auch **nach außen zum Ausdruck kommt** (Dienstvertrag, Weisungsgebundenheit, Zeitaufzeichnungen, Führung eines Lohnkontos). Für die Annahme eines **steuerlichen Dienstverhältnisses** muss die Tätigkeit auch über das Ausmaß der ehelichen Beistandspflicht hinausgehen. Diese Voraussetzungen gelten auch für **eingetragene PartnerInnen** nach dem Eingetragenen-Partnerschaft-Gesetz (EPG).
- **Lebensgefährten:** Auch wenn es keine gesetzlich verankerte Beistandspflicht gibt, wird auch bei Lebensgefährten die Begründung eines **Dienstverhältnisses** als **Ausnahme** gesehen.
- **Kinder:** Hier gilt die **Vermutung**, dass sie aufgrund **familienrechtlicher Verpflichtungen** und nicht aufgrund eines Dienstverhältnisses im elterlichen Betrieb mitarbeiten. **Steuerlich** liegt ein **Dienstverhältnis** nur dann vor, wenn die **Mitwirkung fremdüblich abgegolten** wird und das Kind bereits selbsterhaltungsfähig ist. Zu beachten ist die **Versicherungspflicht** nach § 4 Abs. 1 Z 3 **ASVG**. Demnach sind im Familienbetrieb regelmäßig beschäftigte Kinder voll versichert, wenn sie das **17. Lebensjahr vollendet** haben, keiner anderen Erwerbstätigkeit hauptberuflich nachgehen und keine Beschäftigung in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb vorliegt.
- **Eltern, Großeltern:** **Grundsätzlich** ist bei der Mitwirkung von Eltern oder Großeltern eher von einem **Dienstverhältnis** auszugehen. Ist für eine Tätigkeit allerdings **Unentgeltlichkeit vereinbart**, so wird **kein Dienstverhältnis** angenommen, wenn der Betrieb auch ohne die Mithilfe der Eltern aufrechterhalten werden kann (z.B. Eltern/Großeltern beziehen eine Alterspension).
- **Geschwister, sonstige Verwandte:** Je **entfernter** das Verwandtschaftsverhältnis ist, desto **eher** ist ein **Dienstverhältnis** anzunehmen, zumal auch keine familienrechtlichen Verpflichtungen bestehen. Wenn jedoch **Unentgeltlichkeit vereinbart** wurde, ist bei einer kurzfristigen Tätigkeit dennoch nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen.

## 7. Holen Sie sich Ihr Geld vom Finanzamt zurück

Laut Medienberichten versäumen viele Dienstnehmer, sich ihre zuviel bezahlte Lohnsteuer vom Finanzamt zurückzuholen und schenken dem Staat ihr hart verdientes Geld. Das sollte Ihnen nicht passieren. Wie Sie Ihr Geld bekommen können, lesen Sie im Folgenden.

Grundsätzlich sind bei der **Arbeitnehmerveranlagung** drei Möglichkeiten zu unterscheiden: die **Pflichtveranlagung**, die **Veranlagung über Aufforderung durch das Finanzamt** und die **Antragsveranlagung**.

### 7.1. Pflichtveranlagung

Als lohnsteuerpflichtiger Dienstnehmer sind Sie zur **Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet**, wenn einer der folgenden Fälle zutrifft und das zu versteuernde **Jahreseinkommen mehr als 12.000 Euro** beträgt.

- Sie haben **Nebeneinkünfte** (zB aus einem Werkvertrag, aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, aus Vermietung oder ausländische Einkünfte, die aufgrund des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwar steuerfrei sind, aber für den Progressionsvorbehalt herangezogen werden müssen) von **mehr als 730 Euro** bezogen.
- Sie haben **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (Überlassung von Kapital, realisierte Wertsteigerungen, Derivate), die keinem KEST-Abzug unterliegen.
- Sie haben **Einkünfte aus einem privaten Grundstücksverkauf** erzielt, für die keine ImmoEST abgeführt wurde oder für die die Abgeltungswirkung nicht eintritt.
- Sie haben **Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit** erzielt, für die **keine Lohnsteuer** einbehalten wurde (zB Grenzgänger).
- Sie haben **gleichzeitig zwei oder mehrere Gehälter** und/oder **Pensionen** erhalten, die beim Lohnsteuerabzug nicht gemeinsam versteuert werden.
- Sie haben zu **Unrecht** den **Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag** oder den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag beansprucht.
- Sie haben zu **Unrecht** ein (zu hohes) **Pendlerpauschale** in Anspruch genommen.
- Sie haben gegenüber dem Arbeitgeber eine **unrichtige** Erklärung bezüglich des steuerfreien **Zuschusses zu den Kinderbetreuungskosten** abgegeben.
- Sie wurden als Arbeitnehmer unmittelbar für die Lohnsteuer in Anspruch genommen.

In den ersten drei Fällen (Nebeneinkünfte von mehr als 730 Euro, Kapitaleinkünfte, Grundstücksverkauf) verwenden Sie das **normale Einkommensteuererklärungsformular E1** und allenfalls die Zusatzformulare E1a (bei Einkünften als Selbständiger), E1b (bei Vermietungseinkünften), E1c (bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften mit Pauschalierung) bzw das Formular E1kv (bei Kapitaleinkünften). In allen anderen Fällen, die im engeren Sinn als **Arbeitnehmerveranlagung** bezeichnet werden, verwenden Sie das **Arbeitnehmerveranlagungsformular L1**.

### 7.2. Aufforderung durch das Finanzamt [Rz 917 LStR]

In folgenden Fällen kommt das Finanzamt erfahrungsgemäß im Spätsommer durch Übersendung eines Steuererklärungsformulars auf Sie zu und fordert Sie auf, eine Arbeitnehmerveranlagung für 2014 bis Ende September 2015 einzureichen.

- Sie haben **Krankengeld, Entschädigungen für Truppenübungen, Insolvenz-Ausfallsgeld, bestimmte Bezüge aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse oder**

**Bezüge aus Dienstleistungsschecks** bezogen oder eine beantragte **Rückzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen** erhalten.

- Bei der Berechnung der laufenden Lohnsteuer wurden **Steuererminderungen** aufgrund eines **Freibetragsbescheides** (zB Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) berücksichtigt.

### 7.3. Antragsveranlagung

Sollte keine der oben erwähnten Voraussetzungen zutreffen und Sie somit weder eine Steuererklärung abgeben müssen noch vom Finanzamt dazu aufgefordert werden, dann sollten Sie darüber nachdenken, ob Sie nicht vielleicht **zu viel Steuer bezahlt haben** und daher vom Finanzamt aus folgenden Gründen Geld zurückbekommen (im Regelfall durch Abgabe einer Arbeitnehmerveranlagung mit dem Formular L1):

- Sie hatten 2014 **unregelmäßig hohe Gehaltsbezüge** (zB durch Überstunden) oder Sie haben in einzelnen Monaten kein Gehalt bezogen oder Sie haben erst im Laufe des Jahres einen Job begonnen; es wurde dadurch allerdings auf das ganze Jahr bezogen zu viel an Lohnsteuer abgezogen.
- Sie haben **steuerlich absetzbare Ausgaben** (zB Sonderausgaben, Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen) bisher noch nicht oder in zu geringer Höhe geltend gemacht.
- Sie wollen **Verluste**, die im abgelaufenen Jahr aus anderen, nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünften (zB aus der Vermietung eines Hauses) entstanden sind, steuermindernd geltend machen. Dann müssen Sie das Formular E1 verwenden.
- Sie haben aus früheren unternehmerischen Tätigkeiten einen **Verlustvortrag**, den Sie bei Ihren Gehaltseinkünften geltend machen wollen (Formular E1).
- Sie verdienen so wenig, dass der **Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag** zu einer **negativen Einkommensteuer** (= Steuergutschrift) führt. Wenn Sie Anspruch auf den Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, erhalten Sie bei niedrigen Einkünften bis zu **10 %** der Sozialversicherungsbeiträge, maximal **110 Euro** an **Negativsteuer** gutgeschrieben. Besteht Anspruch auf das Pendlerpauschale, können bis zu **400 Euro** (maximal 18 % der Sozialversicherungsbeiträge) gutgeschrieben werden.
- Es wurde der Umstand, dass Sie Anspruch auf den **Alleinverdiener-/ Alleinerzieherabsetzbetrag** und/oder auf ein **Pendlerpauschale/Pendlereuro** haben, vom Arbeitgeber mangels Antrags bei der laufenden Lohnverrechnung noch nicht berücksichtigt.
- Sie haben Kinder, für welche Sie Familienbeihilfe (einschließlich Kinderabsetzbetrag) erhalten und für die Ihnen daher der **Kinderfreibetrag von 220 Euro pro Kind** zusteht. Den erhalten Sie aber nur, wenn Sie ihn mittels des Formulars L1k im Rahmen der Einkommensteuer- bzw Arbeitnehmerveranlagung beantragen! Bei getrennter Geltendmachung durch beide Elternteile steht jedem Elternteil ein Kinderfreibetrag von 132 Euro pro Kind zu.
- Sie haben Alimente für Kinder geleistet und es steht Ihnen daher der **Unterhaltsabsetzbetrag** zu.

**TIPP:** Bei der Antragsveranlagung haben Sie für die **Beantragung der Einkommensteueranveranlagung fünf Jahre** Zeit – also für die Abgabe der Steuererklärung 2014 daher bis Ende 2019. Und noch ein Vorteil: Wenn wider Erwarten statt der erhofften Gutschrift eine Nachzahlung herauskommt, kann der Antrag binnen eines Monats wieder zurückgezogen werden. [Rz 912 b LStR, vorher Rz 7527 EStR]

Vergessen Sie bei Abgabe der Steuererklärungen (E1 oder L1) nicht die **zwei wichtigen Beilagen**. Sie beziehen sich auf Sondersachverhalte im Zusammenhang mit **Kindern** (L1k) und mit **nichtselbständigen Einkünften ohne Lohnsteuerabzug** (L1i) wie zB Auslandsbezüge, Einlösung von Bonusmeilen.

- Das **Formular L1k** enthält **kinderbezogene Angaben** bzw **Anträge**, wie zB Antrag auf Berücksichtigung des **Kinderfreibetrages** von 220 Euro pro Kind, Antrag auf Berücksichtigung des **Unterhaltsabsetzbetrages**, Geltendmachung einer **außergewöhnlichen Belastung für Kinder** (wie zB Krankheitskosten, Zahnregulierung, Kosten der auswärtigen Ausbildung und Kinderbetreuungskosten bis 2.300 Euro für Kinder bis zum 10. Lebensjahr) sowie Angaben zur **Nachversteuerung** eines vom Arbeitgeber zu Unrecht steuerfrei behandelten Zuschusses des Arbeitgebers zu den Kinderbetreuungskosten.
- Das **Formular L1i** betrifft eine Reihe von **internationalen Sachverhalten** bei **Arbeitnehmern bzw Pensionisten**, wie zB die **Pflichtveranlagung von Einkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger, die ohne Lohnsteuerabzug** bezogen werden (zB Grenzgänger, Auslandspensionen, Arbeitnehmer, die Bezüge von ausländischen Arbeitgebern erhalten oder die bei einer ausländischen diplomatischen Vertretungsbehörde oder internationalen Organisation in Österreich - zB UNO, UNIDO - beschäftigt sind). Hier sind aber auch die steuerpflichtigen Vorteile aus der privaten Einlösung von Bonusmeilen zu erfassen, für die der Arbeitgeber keine Lohnsteuer abführen muss. Sofern aber diese nichtselbständigen Einkünfte von dritter Seite im Kalenderjahr 730 Euro nicht überschreiten, bleiben diese steuerfrei.

#### 7.4. Umrechnungskurse für Fremdwährungen

Bei Erstellung der Steuererklärung ergibt sich oft die Notwendigkeit, Fremdwährungsbeträge in Euro umzurechnen (zB für Lohnausweise / Lohnbescheinigungen von ausländischen Arbeitgebern). Grundsätzlich sind die Fremdwährungsbeträge zum Wechselkurs des Zahlungs-/Überweisungstages umzurechnen. Aus Vereinfachungsgründen bestehen lt BMF jedoch keine Bedenken, wenn zur **Berücksichtigung allfälliger Wechsel- und Bankgebühren ein Abschlag von 1,5 %** gemacht wird.

**TIPP:** Eine **Tabelle** dieser so ermittelten **Steuerwerte** wird jahresweise unter der Bezeichnung „L 17b“ vom BMF veröffentlicht (siehe Download). Beziehen sich die Angaben nicht auf das ganze Kalenderjahr, soll die Umrechnung zum konkreten Tageskurs erfolgen. Es bestehen auch in diesem Fall keine Bedenken, einen - wie oben beschrieben - einheitlichen Wert zu ermitteln, wobei die für die betreffenden Monate veröffentlichten Referenzkurse der EZB zu Grunde gelegt werden können (zu finden unter: <http://www.oenb.at/> > Statistik und Meldeservice > Statistische Daten > Zinssätze und Wechselkurse > Wechselkurse > Referenzkurse der EZB).

## 8. Steuersplitter

### 8.1. Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) bei verdeckten Ausschüttungen

Grundsätzlich ist eine Kapitalgesellschaft bei Gewinnausschüttungen verpflichtet, die KESt einzubehalten und abzuführen. Daher war es gängige Verwaltungspraxis, dass auch bei einer – meist im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellten - verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) die KESt der Kapitalgesellschaft vorgeschrieben wurde. Von dieser Praxis soll nunmehr in Hinblick auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes [BFG 3.10.2014, RV/5100083/2013] abgegangen werden [Info des BMF vom 30.03.2015, BMF-010200/0015-VI/1/2015].

Künftig ist daher die KESt bei verdeckten Gewinnausschüttungen vorrangig direkt dem Empfänger (in der Regel dem Gesellschafter), dem die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist, vorzuschreiben. In folgenden Ausnahmefällen kann die ausschüttende Kapitalgesellschaft aber weiterhin zur Haftung herangezogen werden, wobei diese Entscheidung aber im Haftungsbescheid zu begründen ist:

- Es steht fest, dass die KEST beim Empfänger der vGA uneinbringlich ist (bzw bestehen bereits begründete Zweifel an der Einbringlichkeit), weil dieser zB nicht über die finanziellen Mittel verfügt oder für die Abgabenbehörde "unauffindbar" ist.
- Es handelt sich um eine Vielzahl von KEST-pflichtigen Empfängern.
- Es liegen andere nachvollziehbare auf den jeweiligen Einzelfall bezogene Gründe vor.

In bereits laufenden Verfahren ist – sofern noch keine Beschwerdeentscheidung (BVE) erlassen wurde - die Ermessensbegründung für das Heranziehen der ausschüttenden Körperschaft zur Haftung nachzuholen. Ist die Vorschreibung der KEST an die Kapitalgesellschaft im Sinne der neuen Rechtsauffassung zweifelhaft, muss die KEST zusätzlich dem Empfänger der vGA (Eigenschuldner) vorgeschrieben werden. In Beschwerdefällen, in denen bereits eine BVE ergangen ist, ist die KEST dem Eigenschuldner zusätzlich vorzuschreiben (außer bei Verjährung und Uneinbringlichkeit).

## 8.2. Strafbarkeit bei Unterentlohnungen (nochmals)

Das mit 1.1.2015 in Kraft getretene Arbeits- und Sozialrechts-ÄnderungsG 2014 hat umfangreiche Änderungen mit sich gebracht. Hervorgehoben sei hier die **Ausweitung der Kontrolle auf die Zahlung des Mindestentgelts**.

Die jeweils zuständige Behörde (Abgabenbehörde, Gebietskrankenkasse oder BUAK) hat nun auch zu kontrollieren, ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zumindest das nach Gesetz, Verordnung oder Kollektivvertrag zustehende Entgelt leistet. Die Unterentlohnung kann im Rahmen einer GPLA und von Prüfungsorganen der BUAK festgestellt werden.

Die Unterentlohnung stellt einen **Verwaltungsstraftatbestand** dar, wobei ein erstmaliger Verstoß mit einer Strafe von 1.000 Euro bis 10.000 Euro je Arbeitnehmer, bei mehr als drei unterentlohnten Arbeitnehmern sogar mit 2.000 Euro bis 20.000 Euro bedroht ist [ § 7i Abs 5 AVRAG]. Im Wiederholungsfall sind die Strafrahmen deutlich höher. Ist die Unterbezahlung oder das Verschulden (leichte Fahrlässigkeit) gering, hat die Bezirksverwaltungsbehörde von einer Bestrafung abzusehen, wenn innerhalb einer von ihr gesetzten Frist nachgezahlt wird.

Von besonderer praktischer Bedeutung sind **Unterentlohnungen bei Entgelten für Nichtleistungszeiten** (zB Entgeltfortzahlung bei Dienstverhinderung, Urlaubsentgelt, Feiertagsentgelt, etc), da diese häufig nicht in der von Gesetz und Judikatur verlangten Höhe geleistet werden. Die immer üblichere tage- oder stundenweisen Urlaubskonsumation erschwert zudem die korrekte Berechnung des dem jeweiligen Arbeitnehmer zustehenden Urlaubsentgelts. Strafbar ist die Unterentlohnung bei etwa zu geringem Urlaubsentgelt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer genau nach Kollektivvertrag entlohnt wird. Vertragliche oder auf Betriebsvereinbarungen beruhende Überzahlungen zählen nicht zum maßgeblichen zu berücksichtigenden Entgelt. Für die Beurteilung der Unterentlohnung sind daher vertragliche oder auf Betriebsvereinbarungen beruhende Überzahlungen auf kollektivvertragliche oder gesetzliche Ansprüche anrechenbar, auch wenn diesbezüglich keine All-in-Vereinbarung vorliegt [ § 7i Abs 5 AVRAG].

## 8.3. Einkommensbericht 2015

Arbeitgeber, die dauernd mehr als 150 Arbeitnehmer beschäftigen, müssen alle zwei Jahre einen Einkommensbericht erstellen. Der Einkommensbericht soll die Einkommenstransparenz erhöhen und den Abbau von Einkommensunterschieden zwischen Männern und Frauen unterstützen. Die Entgeltsanalyse hat in anonymisierter Form zu erfolgen und darf keine Rückschlüsse auf Einzelpersonen zulassen. Der Bericht ist den Belegschaftsvertretungsorganen bis spätestens 31.3. des Folgejahres zu übermitteln. Das Gesetz sieht für die Arbeitnehmer eine Verschwiegenheitspflicht hinsichtlich des Inhaltes vor. Das Bundeskanzleramt hat einen Praxis-

#### **8.4. Vorübergehende Verwendung von drittländischen Kfz in der EU – Neuregelung ab 1.5.2015**

Der Tatbestand einer **vorübergehenden Verwendung** von drittländischen Kfz in der EU ermöglichte es **bisher**, dass **ausländische Dienstfahrzeuge** in der EU auch **privat genutzt** werden konnten, **ohne** dass es zu einer **Verzollung** kommt. Durch eine Änderung des EU-Zollkodex ergeben sich nunmehr Auswirkungen auf die Befreiung von Einfuhrabgaben für ausländische Dienstfahrzeuge. Betroffen sind davon **insbesondere Dienstnehmer**, die zur Arbeit **in die Schweiz pendeln** und denen ein **Firmenauto** zur Verfügung gestellt wird. Eine **Privatnutzung** der Firmenfahrzeuge **ohne eine Verzollung in der EU** ist aufgrund der Änderung **nur noch** für die Strecke zwischen dem **Arbeitsplatz** im Drittland (z.B. Schweiz) und dem **Wohnort im Inland** möglich. Dies hat zur Folge, dass die **bisher erlaubte** darüberhinausgehende **Nutzung als „Familienfahrzeug“** (selbst wenn sie im Anstellungsvertrag zulässig ist) ab 1.5.2015 **ohne Verzollung nicht mehr möglich** ist.

Eine **berufliche Nutzung** des Firmenfahrzeuges muss **ausdrücklich** im **Arbeitsvertrag** des Beschäftigten **vorgesehen und geregelt** sein. Für die **berufliche Nutzung** gilt bei Vorliegen dieser Voraussetzung weiterhin eine **Befreiung von Einfuhrabgaben**. Positiv ist zumindest, dass der Begriff des „Angestellten“ nun durch den **Begriff des „Beschäftigten“** ersetzt wurde. Somit ist klargestellt, dass **auch Leiharbeiter und Führungskräfte** ihre Dienstfahrzeuge im Rahmen der vorübergehenden Verwendung **für Heimfahrten** nützen können, **ohne** zur **Zollanmeldung** verpflichtet zu sein.

### **9. Neues aus der Rechtsprechung-VwGH, BFG, OGH und VfGH**

#### **9.1. VwGH legt strenge Maßstäbe an verdeckte Ausschüttung bei „Entnahmen“ aus der GmbH**

Bei Liquiditätsbedarf, etwa um die Kosten der Lebensführung bestreiten zu können, ist es dem **Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft** (regelmäßig GmbH) **rechtlich nicht möglich**, einfach **Geldmittel aus der Kapitalgesellschaft zu entnehmen**. De facto erfolgt dies jedoch über die Führung eines **Verrechnungskontos** für den Gesellschafter bei der GmbH, welches die **wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft abbildet**. Entnimmt der Gesellschafter liquide Mittel aus der GmbH, so ist dies mit einem **Darlehen** seitens der GmbH **an den Gesellschafter** zu vergleichen.

Im Rahmen von **Betriebsprüfungen** bei der Gesellschaft stellt sich regelmäßig die Frage, ob die **Überlassung von liquiden Mitteln an den Gesellschafter** eine **Forderung am Verrechnungskonto** darstellt oder aber als **verdeckte Gewinnausschüttung** anzusehen ist. Eine **verdeckte Gewinnausschüttung** ist üblicherweise anzunehmen, wenn die Gesellschaft dem Gesellschafter einen **Vorteil aufgrund seiner Gesellschafterstellung** zuwendet, den sie unter vergleichbaren Umständen einem Fremden nicht gewährt hätte. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine natürliche Person kommt es zu 25% KEST (bzw. zu 33,33% wenn die KEST von der Gesellschaft übernommen wird).

UFS bzw. BFG sowie der VwGH hatten sich schon oftmals mit der umstrittenen Thematik auseinanderzusetzen. Der **Verwaltungsgerichtshof** hat unlängst in zwei Entscheidungen (GZ 2011/13/0015 vom 17.12.2014 und GZ 2012/15/0177 vom 26.2.2015) **betont**, dass **keineswegs**

**grundsätzlich** davon ausgegangen werden kann, dass eine „Entnahme“ von Geldmitteln durch den Gesellschafter aus der Kapitalgesellschaft eine **verdeckte Gewinnausschüttung** darstellt. Entgegen der Ansicht des UFS misst der VwGH **formalen Aspekten** wie etwa dem Zeitpunkt der vertraglichen Grundlage für eine Darlehensvergabe durch die Gesellschaft an den Gesellschafter oder dem Zeitpunkt der Zinsfälligkeit **wenig Bedeutung** zu. Hingegen ist für das Vorliegen einer **verdeckten Gewinnausschüttung entscheidend**, ob die **Rückzahlung** der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge (Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft) **von vornherein nicht gewollt** war oder **wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten** war. In einem solchen Fall wäre nämlich die **buchmäßige Erfassung der vollen Forderung** (gegenüber dem Gesellschafter) nur **zum Schein** erfolgt und keine durchsetzbare Forderung der Gesellschaft an die Stelle des ausgezahlten Betrags getreten. Aufgrund des **gesellschaftsrechtlich zwingenden Rückgewähranspruchs** der Gesellschaft wird üblicherweise vom Vorliegen einer **Forderung** auszugehen sein.

Aus diesen VwGH-Erkenntnissen kann abgeleitet werden, dass wenn von der Gesellschaft dem Gesellschafter ein **Vorteil** (z.B. Geld) **zugewendet** wird und **zeitnah** durch eine **Forderung** gegenüber dem Gesellschafter **ausgeglichen** wird, **grundsätzlich nicht** von einer **verdeckten Ausschüttung** auszugehen ist. Ebenso wenig liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn ein Gegenstand von der GmbH zu einem fremdüblichen Preis an den Gesellschafter verkauft wird und im Gegenzug keine Barzahlung erfolgt, sondern von der GmbH eine Forderung eingebucht wird. Eine **verdeckte Ausschüttung** könnte hingegen dann angenommen werden, wenn **keine durchsetzbare Forderung** bei der Gesellschaft **vorliegt**, was anzunehmen wäre, wenn der **Gesellschafter** im Zeitpunkt des Geldflusses über **keine ausreichende Bonität** verfügt und zudem auch **keine entsprechenden Sicherheiten** beigebracht worden sind.

Für den **Steuerpflichtigen** sind diese beiden VwGH-Entscheidungen **sehr erfreulich**, da bei „Entnahmen“ aus der GmbH wohl nur bei Vorliegen bestimmter Umstände und nicht pauschal von einer verdeckten Ausschüttung aufgrund formaler Kriterien ausgegangen werden kann. Gleichwohl dürfte es **ratsam** sein, einen **Rahmen** für die **Ausnutzung des Verrechnungskontos** festzulegen, um die Bonität des Schuldners besser beurteilen zu können. Außerdem sollte sichergestellt werden, dass das **Verrechnungskonto auch Rückzahlungen des Gesellschafters aufweist** und die Gesellschaft nicht als „Selbstbedienungsladen“ für den Gesellschafter dient. **Verschlechtert sich die Bonität** des Gesellschafters nach der Darlehensvergabe, so könnte jedoch eine **verdeckte Ausschüttung** vorliegen, sofern die GmbH die **Fälligkeit** bzw. die **Eintreibung** der Forderung **unterlässt**.

## **9.2. VwGH: Halbjahresabschreibung bei Einbringung eines Betriebes**

Der VwGH [VwGH vom 28. 1. 2015, Ra 2014/13/0025] hat entschieden, dass bei Einbringung eines Betriebs nach Art III UmgrStG zu Buchwerten für Zwecke der steuerlichen Abschreibung (AfA) die Wirtschaftsjahr-Zeiten des Einbringenden bzw der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zusammenzurechnen sind. Beträgt der Zeitraum maximal 12 Monate, so kann für die eingebrachten Wirtschaftsgüter **insgesamt** nicht mehr als eine **Jahresabschreibung** geltend gemacht werden. Dabei ist die bereits beim Einbringenden geltend gemachte AfA zu berücksichtigen.

## **9.3. VwGH zu Kosten für einen nicht mehr verwendeten Polizeihund nicht abzugsfähig**

In einem längeren Verfahren, in welchem es unter anderem um die Frage ging, ob die Kosten für einen **aus dem Dienst ausgesonderten** und vom Diensthundeführer übernommenen **Polizeihund** beim Steuerpflichtigen **Werbungskosten** darstellen, hat der **VwGH** am 29.1.2015 (GZ 2011/15/0148) die Ansicht vertreten, dass es sich bei der **Übernahme des Hundes** um eine

**private Mitveranlassung** handelt - mit der Konsequenz der **steuerlichen Nichtanerkennung** der daraus erwachsenden **Kosten**.

**Kosten der Hundehaltung** gehören zu den **nicht abzugsfähigen** Ausgaben der **Haushalts- und Lebensführung**. Die Kosten für Tiere, die als Arbeits- und Betriebsmittel verwendet wurden, sind dann nicht mehr abzugsfähig, wenn ihre berufliche Nutzung endet. Ausgaben zur fortgesetzten Versorgung solcher Tiere aus besonderer Bindung oder allgemeiner Tierliebe, **ohne Bestehen einer Verpflichtung**, beruhen nach Ansicht des VwGH typischerweise auf einer relevanten privaten Mitveranlassung. Auch die aus Sicht des VwGH nachgewiesene **Erwartungshaltung des Arbeitgebers**, dass der Diensthundeführer den ausgesonderten Hund in sein Eigentum übernimmt, um ihn dann auf seine Kosten zu versorgen, **ändert nichts** daran, dass eine **rechtliche Verpflichtung fehlt**.

Etwas hart mutet in diesem Zusammenhang auch an, dass der vom Dienstgeber geleistete **jährliche Kostenbeitrag für ehemalige Polizeihunde** (welcher vermutlich deutlich unter den tatsächlichen Kosten der Hundeverorgung liegt) als **lohnsteuerpflichtige Einnahme** aus dem Dienstverhältnis gewertet wird.

#### **9.4. BFG zur Frist zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes zur Erlangung der Hauptwohnsitzbefreiung**

Wenngleich die Zeiten von durch Zeitablauf **steuerfreien Grundstücksveräußerungen** (Stichwort **Spekulationsfrist**) vorüber sind, gibt es immer noch die **Hauptwohnsitzbefreiung**, welche eine prinzipielle Steuerpflicht von **privaten Grundstücksveräußerungen** verhindern kann. Eine solche **Hauptwohnsitzbefreiung** liegt etwa dann vor, wenn ein (bebautes) Grundstück seit der Anschaffung für **mehr als zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient hat und nach dem 31.3.2012 verkauft wird. Entscheidend für diese Begünstigung ist auch die **Zeitspanne** zwischen **Veräußerung** und **Aufgabe des Hauptwohnsitzes**, da ein **enger zeitlicher Zusammenhang** gefordert wird. Außerdem gibt es noch die so genannte „**5 aus 10-Regelung**“, nach der die **Hauptwohnsitzbefreiung** auch dann zusteht, wenn **innerhalb** der letzten **10 Jahre vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend** in dieser Wohneinheit der **Hauptwohnsitz** begründet wurde.

Das **Bundesfinanzgericht** (BFG) hatte sich in **zwei unterschiedlichen Fällen** (GZ RV/6100633/2014 vom 28.10.2014 und GZ RV/7100571/2014 vom 7.11.2014) mit zwei Konstellationen auseinanderzusetzen, deren Gemeinsamkeit darin bestand, dass die Steuerpflichtigen jeweils auf die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung bestanden. In dem **ersten Sachverhalt** ging es darum, dass der Hauptwohnsitz mit **Juli 2012** (Vertragsunterzeichnung) **verkauft** wurde, der **Auszug** aus der verkauften Doppelhaushälfte aber **erst Ende Dezember 2013** erfolgte, da sich die **Bauarbeiten** für den neuen Hauptwohnsitz **verzögert** hatten. Das **Finanzamt verneinte** aufgrund dieser **langen Dauer** (rund 1,5 Jahre) zwischen Verkauf und Aufgabe des Hauptwohnsitzes die **Hauptwohnsitzbefreiung**, da der **Hauptwohnsitz zu spät aufgegeben** worden sei. Die **Einkommensteuerrichtlinien** sehen hierfür eine **Toleranzgrenze von 1 Jahr** vor (früher waren es nur 6 Monate). Das BFG teilte die Ansicht des Finanzamts unter Berücksichtigung des **Sinn und Zwecks** der **Hauptwohnsitzbefreiung** nicht. Durch die Befreiung soll nämlich sichergestellt werden, dass der **Erlös** aus der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes **ungeschmälert** zur **Schaffung** eines **neuen Hauptwohnsitzes** zur Verfügung steht. Die überschrittene **1-Jahres-Frist** kann im vorliegenden Fall **nur als Indiz** gewertet werden, weil bei planmäßigem Bauverlauf besagte Frist eingehalten worden wäre. Da im konkreten Fall die **Steuerpflichtigen** auch **nicht** für die Verzögerungen **verantwortlich** waren und der inhaltliche **Zusammenhang** zwischen der **Veräußerung des alten Wohnsitzes und der Schaffung des neuen Wohnsitzes eindeutig** gegeben war, sah das **BFG** die **tatsächliche Frist** zwischen Verkauf und Aufgabe des

Hauptwohnsitzes von **rund 1,5 Jahren** als noch **angemessen** an und **bejahte die Hauptwohnsitzbefreiung**.

In dem **anderen Sachverhalt verneinte** das **BFG** jedoch die **Hauptwohnsitzbefreiung**. Dies, obwohl das Eigenheim (in den 70er Jahren) für **über drei Jahre durchgehend** als **Hauptwohnsitz** gedient hatte und somit die Voraussetzung der durchgehenden Nutzung von zumindest zwei Jahren gegeben war. Da **jedoch** dieser **Hauptwohnsitz** Ende 1973 an einen anderen Ort **verlegt wurde** und es **erst im Jahr 2012** zum **Verkauf** des Eigenheims (ursprünglicher Hauptwohnsitz) **kam**, sah das BFG ein **zu weites zeitliches Auseinanderklaffen** zwischen **Aufgabe des Hauptwohnsitzes** und **Verkauf des Wohnobjekts**. **Der Hauptwohnsitz war zu früh aufgegeben worden**, wodurch die Hauptwohnsitzbefreiung verhindert wird. Die von der Verwaltungspraxis gewährte **Toleranz** für den Verkaufszeitpunkt von **1 Jahr** vor bzw. nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes war jedenfalls **weit überschritten** worden.

#### **9.5. BFG beantragt VfGH-Prüfung der Immobilienertragsteuer**

Das Bundesfinanzgericht (BFG) Feldkirch hat Bedenken, ob die überfallsartige Einführung der Immobilienertragsteuer für sogenanntes Altvermögen (ds Grundstücke, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung bereits außerhalb der Spekulationsfrist und somit nicht mehr steuerverfangen waren) tatsächlich verfassungskonform ist [BFG vom 02.03.2015, RN/1100002/2015]. Das BFG hat daher ein VfGH-Normenprüfungsverfahren beantragt [Anhängig unter der Geschäftszahl G 111/2015 (ähnlich auch Geschäftszahl E 1552/2014)].

Das BFG sieht zwar hinsichtlich der allgemeinen rückwirkenden Besteuerung bereits steuerfreier stiller Reserven keine verfassungsrechtlichen Bedenken [So hat der VfGH die Verlängerung der Spekulationsfrist von 5 auf 10 Jahre als zulässig erachtet (vgl VfGH vom 21.6.1993, B 2022/92), wobei damals aber eine Übergangsfrist von rund 5 Monaten gegeben war]. Auch der Verfassungsgerichtshof betont regelmäßig, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freistehe, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten, dass aber bei Vorliegen besonderer Umstände zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen [VfGH vom 3.3.2000, G172/99]. Daher kommt das BFG zum Schluss, die Regelungen der Immobilienertragsbesteuerung grundsätzlich zu belassen, jedoch **eine verlängerte Übergangsfrist für Altvermögen** vorzusehen.

#### **9.6. BFG zu keine willkürliche Zuordnung von Fortbildungskosten bei aufeinander folgenden Beschäftigungen**

Steuerpflichtige können die **Kosten für Aus- und Fortbildung** grundsätzlich als **Betriebsausgabe** (bei Selbständigkeit) bzw. als **Werbungskosten** (im Angestelltenverhältnis) geltend machen. Das **BFG** hatte sich unlängst (GZ RV/1100403/2012 vom 7. Jänner 2015) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem ein Steuerpflichtiger **zwei aufeinanderfolgende Angestelltenverhältnisse** hatte, von denen das eine **in Österreich** und das andere **im Ausland** war. Die **Zuordnung** der Fortbildungskosten **ausschließlich zum inländischen Dienstverhältnis** – möglicherweise dadurch mitbedingt, dass im Ausland eine niedrigere Steuerbelastung als in Österreich vorherrscht – wurde vom **Finanzamt nicht anerkannt**.

Das BFG ging in seiner Entscheidungsfindung davon aus, dass für die **Zuordnung von Werbungskosten** wie etwa Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit grundsätzlich das **Abflussprinzip** gilt. Der Steuerpflichtige war als **Psychologe** vom 1.1. bis zum 31.8. in Österreich und vom 1.10. bis zum 31.12. im Ausland tätig. Das **BFG verneinte** sowohl die Vorgehensweise des Psychologen, **alle Kosten** für Aus- und

Fortbildungsmaßnahmen seiner Tätigkeit in **Österreich zuzuordnen** als auch die Ansicht des **Finanzamts**, den **überwiegenden Teil** der Kosten der **ausländischen Tätigkeit** zuzurechnen. Da die wirtschaftliche Zuordnung der Kosten zu beiden Arbeitsverhältnissen möglich war, erkannte das BFG den **Zeitpunkt der Fortbildungsveranstaltung** bzw. den Abflusszeitpunkt der Zahlung als **entscheidendes Kriterium**. Aufgrund der **zeitlich längeren Berufsausübung** in **Österreich** als im Ausland kann daher der **Großteil** der Kosten für Aus- und Fortbildung in **Österreich steuerlich geltend gemacht werden**. Von einer **willkürlichen** und insbesondere steuerlich motivierten **Zurechnung**, wenn in- und ausländische Einkünfte vorliegen, ist jedenfalls abzusehen.

### **9.7. BFG zu Essen auf Rädern als außergewöhnliche Belastung**

Bekanntermaßen können Mehraufwendungen aus dem Titel der **Behinderung**, soweit sie die Summe **pflegebedingter Geldleistungen** (z.B. Pflegegeld, Pflegezulage etc.) übersteigen, **ohne** Berücksichtigung eines **Selbstbehalts** als **außergewöhnliche Belastungen** geltend gemacht werden. Im Falle des Bezugs von „**Essen auf Rädern**“ können sich **Überschneidungen behinderungsbedingter Mehraufwendungen** mit den regulären **Kosten der privaten Lebensführung** (Verpflegung) ergeben. Nach Ansicht des **BFG** vom 22.12.2014 (GZ RV/1100285/2012) führt dieser Umstand **nicht** zu einer steuerlichen **Nichtberücksichtigung**. Vielmehr sind die Kosten einerseits in einen **behinderungsbedingten Mehraufwand** (Zubereitung und Zustellung) und andererseits in **Verpflegungskosten** aufzuteilen. Bei einem im gegenständlichen Fall bestehenden Gesamtpreis von 6,6 € pro Mahlzeit geht das BFG von einer Relation von **50:50** aus. Demnach lässt das BFG 3,3 € pro Mahlzeit als außergewöhnliche Belastung zu. Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass im konkreten Fall der **Bedarf** von **Essen auf Rädern** aufgrund des Alters und des körperlichen Zustandes der betroffenen Personen **außer Zweifel stand** und anderenfalls eine ganztägige **Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung** erforderlich gewesen wäre.

Dem Finanzamt ist diese Entscheidung offensichtlich sauer aufgestoßen, sodass nun eine **Revision beim Verwaltungsgerichtshof** anhängig ist. Wir werden Sie über den Ausgang dieser Diskussion informieren.

### **9.8. VfGH zur Gutachterbestellung im Strafprozess**

Der VfGH [VfGH 10.3.2015, G 180/14, G 216/2014, G 232/2014, G 42/2015 und G 77/2015] hat eine Wortfolge des § 126 Abs 4 StPO (Strafprozessordnung) in der bis 31.12.2014 geltenden Fassung als dem „Prinzip der Waffengleichheit“ widersprechend und damit als verfassungswidrig aufgehoben. Nach dieser Wortfolge war es dem Angeklagten nämlich von vornherein und ausnahmslos nicht möglich, Einwände gegen die gerichtliche Bestellung eines Sachverständigen im Hauptverfahren darauf zu stützen, dass er bereits im Ermittlungsverfahren für die Staatsanwaltschaft tätig war.

Diese verfassungswidrige Wortfolge ist auf alle beim OGH anhängigen Verfahren nicht mehr anzuwenden. Der OGH hat daher allfällige Sachverständigenbestellungen vor dem Hintergrund dieser VfGH-Entscheidung zu beurteilen. Zu beachten ist, dass die Aufhebung der Wortfolge im § 126 Abs 4 StPO nicht ausschließt, dass sowohl im Ermittlungsverfahren als auch im gerichtlichen Hauptverfahren derselbe Gutachter bestellt wird. Das Gericht hat allerdings jeweils eine Einzelfallprüfung vorzunehmen, ob gegen den im Ermittlungsverfahren eingesetzten Sachverständigen Bedenken hinsichtlich seiner Unbefangenheit bestehen. Ist dies der Fall, so hat das Gericht im Hauptverfahren einen anderen (unbefangenen) Sachverständigen zu bestellen.

Die aufgehobene Wortfolge in der bis 31.12.2014 geltenden Fassung des § 126 Abs 4 StPO findet sich wortgleich in der ab 1.1.2015 geltenden Fassung des § 126 Abs 4 StPO idF des

StrafprozessrechtsänderungsG 2014. Es wird wohl am Gesetzgeber liegen, die Verfassungskonformität des ab 1.1.2015 geltenden § 126 Abs 4 StPO durch Aufhebung dieser Wortfolge herzustellen. Eine nochmalige Befassung des VfGH mit der geltenden Fassung des § 126 Abs 4 StPO sollte entbehrlich sein.

## 9.9. OGH zum Arbeitsrecht

### **Vorgezogener Urlaub mangels Vereinbarung als zusätzlich gewährter Urlaub gewertet**

Mittels Urlaubsvorgriff soll es einem Arbeitnehmer möglich sein, einen Teil des ihm erst im folgenden Jahr zustehenden Urlaubs bereits vorweg zu verbrauchen. Ein Urlaubsvorgriff ist rechtlich zulässig, er bedarf allerdings zur Absicherung des Arbeitgebers einer Vereinbarung zwischen den Arbeitsvertragspartnern: Denn nur mit dieser Vereinbarung kann sichergestellt werden, dass die Inanspruchnahme dieser flexiblen Urlaubsregelung nicht dazu führt, dass der Arbeitnehmer in Summe mehr Urlaub erhält, als ihm von Gesetzes wegen zusteht. Der Urlaubsvorgriff soll lediglich dazu dienen, die zeitliche Verteilung im Sinne des Arbeitnehmers zu verändern.

### **Keine automatische Anrechnung**

Liegt keine Vereinbarung vor, wird davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen – über den gesetzlichen Mindestanspruch hinausgehenden – zusätzlichen Urlaub gewährt hat. Dieser ist dann auch nicht auf den Urlaub anzurechnen, der dem Arbeitnehmer im nächsten Urlaubsjahr zusteht. Der OGH hält in seiner Entscheidung vom 29. Jänner 2015 (9 ObA 135/14i) dazu fest, dass eine „automatische“ Anrechnung eines „vorgezogenen“ Urlaubs (von welcher der Arbeitgeber im Anlassfall ausgegangen war) auf den erst im nächsten Urlaubsjahr entstehenden Urlaubsanspruch nicht stattfindet.

## 10. Die Gesellschaft Bürgerlichen Rechts ab 1.1.2015

Mit 1.1.2015 ist eine umfassende Neuregelung des Rechts der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) in Kraft getreten. Besonders eilig hatte es der Gesetzgeber ja nicht mit einer Neuregelung, wenn man bedenkt, dass die diesbezüglichen Regelungen im ABGB noch großteils aus der Urfassung des Jahres 1811 stammten, schwer lesbar und durch die Judikatur zum Teil überholt waren. Die wesentlichen Neuerungen im GesbR-Recht sind wie folgt.

- Die GesbR hat **wie bisher keine eigene Rechtspersönlichkeit**, dh die Gesellschaft selbst kann keine Rechte inne haben (im Gegensatz zur OG und KG).

Forderungen der GesbR sind **weiterhin Gesamthandforderungen** und können nur von allen Gesellschaftern gemeinsam geltend gemacht werden. Körperliche Sachen stehen im Miteigentum der Gesellschafter. Sie können aber auch im Alleineigentum eines GesbR-Gesellschafters stehen, der die Sachen der Gesellschaft zur Nutzung überlässt.

- Die schon bisher in der Praxis angenommene **Solidarhaftung aller Gesellschafter** für im Namen der GesbR eingegangene Verbindlichkeiten wurde nunmehr ins Gesetz aufgenommen.
- Bei vielen Fragen des **Innenrechts der GesbR** wurde eine **Annäherung** an die Bestimmungen des UGB **zur OG vorgenommen**. ZB erfolgte eine Annäherung der Bestimmungen über die Gewinn- und Verlustberechnung, Ausschüttungen, Entnahmen, Auseinandersetzung mit ausscheidenden Gesellschaftern und Erben sowie Auflösung und Liquidation (auch Ausschließung eines Gesellschafters aus wichtigem Grund) an das Recht der OG.

- Statt einer Gesamtgeschäftsführung sieht das Gesetz **nun grundsätzlich die Einzelgeschäftsführung** mit Widerspruchsrecht bei gewöhnlichen Geschäften vor. Nur bei außergewöhnlichen Geschäften ist Einstimmigkeit erforderlich.
- Grundsätzlich kann jeder Gesellschafter die GesbR bei gewöhnlichen Geschäften alleine vertreten (Anpassung an § 178 UGB).
- Mit **Mehrheitsbeschluss können Nachschüsse von den Gesellschaftern** eingefordert werden. Gesellschafter, die damit nicht einverstanden sind, können austreten und sind abzufinden.
- Wichtig für die Praxis ist die nunmehr geschaffene Möglichkeit, eine **GesbR im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine OG oder KG umzuwandeln**. Dies ist besonders bedeutsam für allfällige Mietrechte, die zum Vermögen der GesbR gehören und im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge zu unveränderten Konditionen von den bisherigen (Mit)mieteren auf die OG/KG als Hauptmieterin übergehen (keine Anhebungsmöglichkeit für den Hauptmietzins durch den Vermieter).
- Ferner wurde vom Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, sich als **stiller Gesellschafter** an einer GesbR zu beteiligen.
- Die Neuregelungen treten grundsätzlich mit 1.1.2015 in Kraft, für schon am 1.1.2015 **bestehende GesbR** gilt das Innenrecht aber erst ab 1.7.2016, wobei jeder Gesellschafter die **Weitergeltung des alten Innenrechts bis 31.12.2021 begehren kann**. Vertragliche Regelungen, die zulässiger Weise vom Gesetz abweichen, bleiben weiterhin gültig.

## 11. Wohnrechtsnovelle 2015

Mit 1.1.2015 ist die Wohnrechtsnovelle 2015 in Kraft getreten. Sie umfasst nur minimale Änderungen im Mietrechts- (MRG), Wohnungsgemeinnützigkeits- (WGG) und Wohnungseigentumsgesetz (WEG). Diese sind im Einzelnen:

### Mietrechts- und Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz:

- Im **Vollanwendungsbereich** des MRG sowie im Anwendungsbereich des WGG wurden die **Erhaltungspflichten des Vermieters** bzw. der Bauvereinigung auf die Erhaltung von **mitvermieteten Heizthermen**, mitvermieteten Warmwasserboilern und sonstigen mitvermieteten Wärmebereitungsgeräten ausgedehnt. Diese neue Erhaltungspflicht **gilt sowohl für Wohnungsmietverhältnisse als auch für Geschäftsraummieten**, betrifft aber nur vom Vermieter mitvermietete Geräte. Wurden die Wärme- und Wasseraufbereitungsanlagen **vom Mieter installiert**, trifft den Vermieter **weiterhin keine Erhaltungspflicht**. Ergänzend dazu wurden die Duldungspflichten des Mieters entsprechend erweitert, da dem Vermieter die Möglichkeit eröffnet werden muss, seiner neuen Erhaltungspflicht nachzukommen. Die neue Erhaltens- und Duldungspflicht ist mit 1.1.2015 in Kraft getreten. Die neuen Regelungen sind aber bereits in am 1.1.2015 anhängigen gerichtlichen Verfahren anzuwenden.

- Für den **Teilanwendungsbereich des MRG** wurde nur eine **Erhaltungspflicht** für Wärme- und Wasseraufbereitungsanlagen im Rahmen von **Wohnungsmietverträgen** normiert.
- Da nunmehr der Vermieter zur Erhaltung der Wärme- und Wasseraufbereitungsanlagen verpflichtet ist, **entfiel mit 1.1.2015 der bisherige Zuschlag im Richtwertmietzins**. Da die neuen Bestimmungen auch auf Mietverträge anzuwenden sind, die vor dem 1.1.2015 geschlossen wurden, darf der Vermieter ab der Mietzinsperiode Jänner 2015 einen Zuschlag im Richtwertmietzins aus dem Titel der übernommenen Erhaltungspflicht für Wärme- und Wasseraufbereitungsanlagen nicht mehr verrechnen.
- Die **jährlichen Wartungskosten** der Wärme- und Wasseraufbereitungsanlagen hat hingegen weiterhin der **Mieter zu tragen**.
- Vom Wortlaut der neuen Erhaltungspflicht des Vermieters sind nur die mitvermieteten Wärme- und Wasseraufbereitungsanlagen umfasst. Daher muss der Mieter weiterhin Schäden an den Heizkörpern selbst beheben.

### **Wohnungseigentumsgesetz:**

- Nach bisheriger Judikatur des OGH waren **Zubehörobjekte** zu einem Wohnungseigentumsobjekt, die nicht im Grundbuch eingetragen waren, nicht im Wohnungseigentum des Wohnungseigentümers sondern im allgemeinen Eigentum der WE-Gemeinschaft, auch wenn die Zubehörobjekte im Nutzwertgutachten und im Wohnungseigentumsvertrag zweifelsfrei einem Wohnungseigentumsobjekt zugewiesen waren. Dies galt zB für Gärten, Kellerabteile, PKW-Abstellplätze etc. Diese in der Praxis höchst unbefriedigende Situation hat der Gesetzgeber nunmehr saniert. Im WEG wurde nunmehr mit Wirkung ab dem 1.1.2015 normiert, dass sich **das Wohnungseigentum auch auf dessen Zubehörobjekte erstreckt, soweit sich deren Zuordnung zum Wohnungseigentumsobjekt aus dem Wohnungseigentumsvertrag im Zusammenhalt mit der Nutzwertermittlung eindeutig ergibt**. Aufgrund der Übergangsbestimmung gilt diese neue Rechtslage auch rückwirkend für Grundbucheintragungen, die vor dem 1.1.2015 vorgenommen wurden und ist auch in anhängigen gerichtlichen Verfahren anzuwenden.

Ferner hat der Gesetzgeber nun auch geregelt, dass **Zubehörobjekte zwischen den Wohnungseigentümern übertragen (auch getauscht)** werden können, ohne dass dazu eine Zustimmung der anderen Wohnungseigentümer erforderlich ist. In der Regel wird damit aber eine Änderung der jeweiligen Nutzwerte der betroffenen WE-Objekte verbunden sein, die eine Änderung im Grundbuch erfordern wird. Auch diese Neuerung ist formal mit 1.1.2015 in Kraft getreten, ist aber auch schon auf bisherige Übertragungen