

TISCHENDORF & MARGREITER

Steuerberatung seit 1966



Klienten-Jahresinfo 2016 / 2017



Über uns

Die Kanzlei Tischendorf & Margreiter ist eine seit 50 Jahren erfolgreiche Steuerberatungskanzlei im Herz-Jesu-Viertel in Graz. Wir bemühen uns um zufriedene Klienten und motivierte Mitarbeiter und sind stolz auf unsere langjährigen Kundenbeziehungen, in einer sich sehr stark verändernden wirtschaftlichen Umgebung.

Wir danken unseren bestehenden Kunden für Ihre Treue und freuen uns auch über neue Kontakte. Wir laden Sie herzlich zu einem unverbindlichen, kostenlosen Erstgespräch ein. Besuchen Sie uns und lernen Sie uns kennen!

Eruiern Sie mit uns gemeinsam, mit welchem Angebotsspektrum wir Sie beraten, unterstützen und entlasten können.

Vorwort



Liebe Klientinnen und Klienten!

Wir bedanken uns recht herzlich für die vertrauensvolle Zusammenarbeit in diesem Jahr und möchten Sie mit der Klienten-Jahresinfo 2016/2017 über Maßnahmen vor Jahresende und einem steuerlichen Ausblick auf das Jahr 2017 informieren.

Die spannendsten Themen der Klienten-Jahresinfo 2016/2017 im Überblick:

Das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, welches erstmals für die anstehenden Jahresabschlüsse zum 31.12.2016 gilt, die KMU-Innovationszuwachsprämie, die sicherheitstechnischen Anforderungen an Registrierkassen, das Start-Up-Paket, das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz und die Grundstückswertverordnung sind nur eine kleine Auswahl an informativen Beiträgen, die auch für Sie sicherlich von Interesse sein werden.

Darüber hinaus möchten wir auf unsere neu gestaltete Website www.treuhand.co.at hinweisen, auf der Sie aktuelle Steuerinformationen vorfinden.

Wir laden Sie auch insbesondere ein, uns bei allen Ihren steuerlichen und wirtschaftlichen Fragen oder Anliegen persönlich zu kontaktieren. Kern unserer gemeinsamen und erfolgreichen Zusammenarbeit ist und bleibt die persönliche Beratung. Wir beraten Sie gerne individuell, um steueroptimale Lösungen für Sie und Ihr Unternehmen zu erarbeiten.

Wir freuen uns daher bereits auf das Jahr 2017, um für Sie steuerliche Möglichkeiten mittels einer vorausschauenden Beratung auszuschöpfen.

Wir wünschen Ihnen und Ihren Familien eine erholsame und besinnliche Weihnachtszeit und viel Glück und Erfolg für das Jahr 2017!

Klaus Margreiter und Peter Margreiter
sowie das gesamte Team

1 Inhaltsverzeichnis

1	Maßnahmen vor Jahresende 2016	5
1.1	Für Unternehmer	5
1.2	Für Arbeitgeber	8
1.3	Für Arbeitnehmer	9
1.4	Für alle Steuerpflichtigen	9
2	Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014	11
2.1	Änderungen bei den Größenklassen	11
2.2	Änderungen in der Gliederung bzw. im Ausweis	12
2.3	Neuregelung bei den latenten Steuern	13
2.4	Änderungen bei Rückstellungen – Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen	14
2.5	Weitere wichtige Änderungen durch das RÄG 2014	15
3	Neues ab 2017	16
3.1	KMU-Investitionszuwachsprämie	16
3.2	Start-up-Paket – 12 Punkte für die österreichische Start-up-Szene	17
3.3	Sicherheitsbetreuungsgeld-Neu für Geburten ab dem 1. März 2017	18
3.4	Sicherheitstechnische Anforderungen an Registrierkassen	19
3.5	Standardisierte Verrechnungspreisdokumentationspflicht	21
4	Fokus Unternehmer	22
4.1	Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern	22
4.2	Teilwertabschreibung nach Großmutterzuschuss an eine gruppenfremde Gesellschaft	23
4.3	BMF-Information zur Verlustausgleichsbeschränkung bei kapitalistischen Mitunternehmern	23
4.4	Sanierung eines umsatzsteuerlichen Doppelerwerbs bei Dreiecksgeschäften	25
4.5	Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte oder wie Kundenfreundlichkeit zu umsatzsteuerlichen Problemen führen kann	26
4.6	Rechnungsmerkmale bei Inlandslieferungen bzw. sonstigen Leistungen im Inland	28
4.7	Ausschluss der Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe verstößt gegen EU-Recht	30
4.8	Verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafter-Verrechnungskonto	30
4.9	Auftraggeberhaftung bei Scheinunternehmen – Liste auf BMF-Homepage veröffentlicht	31
5	Fokus Arbeitnehmer	32
5.1	Sprachkurs „Business Conversation“ als Werbungskosten abzugsfähig	32
5.2	Arztbesuch im Krankenstand muss dem Arbeitgeber angekündigt werden	33
5.3	Fremdüblichkeit eines Mietvertrags zwischen nahen Angehörigen	34
6	Grundstücke und Immobilien	35
6.1	Grundstückswertverordnung als wichtiger Bestandteil der "Grunderwerbsteuer neu"	35
6.2	Grundanteilverordnung 2016 regelt Aufteilungsverhältnis zwischen Grund und Boden und Gebäude	36
6.3	BMF-Information zu Änderungen bei der Gebäudeabschreibung	37
6.4	BFG zur Hauptwohnsitzbefreiung beim Verkauf von Eigenheimen	39
7	Sozialversicherungswerte und Zinssätze	40
7.1	Sozialversicherungswerte 2017	40
7.2	Aktueller Basis-, Stundungs-, Aussetzungs-, Anspruchs- und Berufungszinssatz	40
8	Steuertermine 2017	41



1 Maßnahmen vor Jahresende 2016

Der bevorstehende Jahreswechsel sollte wie jedes Jahr zum Anlass genommen werden, durch ein paar Maßnahmen noch Steuern zu sparen bzw. die Voraussetzungen dafür zu schaffen.

1.1 Für Unternehmer

Antrag auf Gruppenbesteuerung stellen

Bei Kapitalgesellschaften kann durch die Bildung einer **Unternehmensgruppe** die Möglichkeit geschaffen werden, Gewinne und Verluste der einbezogenen Gesellschaften auszugleichen. Dies bietet mitunter **erhebliche positive Steuereffekte**. Voraussetzung sind die geforderte **finanzielle Verbindung** (Kapitalbeteiligung von mehr als 50% und Mehrheit der Stimmrechte) seit Beginn des Wirtschaftsjahres sowie ein entsprechend beim Finanzamt eingebrachter **Gruppenantrag**. Bei allen Kapitalgesellschaften, die das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr haben (d.h. Bilanzstichtag 31.12.) ist der Gruppenantrag bis spätestens **31.12.2016** einzubringen, damit er noch Wirkung für die **Veranlagung 2016** entfaltet. Gleiches gilt für die Aufnahme in eine bestehende Unternehmensgruppe (etwa weil eine neue Beteiligung am 1.1.2016 erworben wurde).

Forschungsförderung - Forschungsprämie

Die Forschungsprämie von **12%** ist als **Steuergutschrift** konzipiert und wirkt daher sowohl in Gewinn- als auch in Verlustjahren. Überdies sind die Forschungsaufwendungen unabhängig von der Inanspruchnahme der Forschungsprämie steuerlich abzugsfähig. Die für die Prämie **relevanten**

Forschungsaufwendungen können **Personal- und Materialaufwendungen** für F&E-Tätigkeiten, Gemeinkosten, Finanzierungskosten und unmittelbar der Forschung und Entwicklung dienende Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken) umfassen. Die Forschungsprämie ist für die **Eigenforschung** (diese muss im **Inland** erfolgen) der Höhe nach **nicht gedeckelt**. Für die Geltendmachung der Forschungsprämie ist die Vorlage eines positiven Gutachtens der **FFG** (Anforderung über FinanzOnline) erforderlich. Im Gegensatz dazu ist die **Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung** – Voraussetzung ist wiederum, dass es sich um einen inländischen Auftragnehmer handelt - beim Auftraggeber auf **1.000.000 €** begrenzt. Die Vorlage eines FFG-Gutachtens ist bei der Auftragsforschung nicht erforderlich.

Gewinnfreibetrag

Der Gewinnfreibetrag steht allen natürlichen Personen unabhängig von der Gewinnermittlungsart zu und beträgt **bis zu 13% des Gewinnes**. Bis zu einem Gewinn von 30.000 € steht jedem Steuerpflichtigen **ohne Nachweis** ein **Grundfreibetrag** von **13%** (somit 3.900 €) zu; für die Geltendmachung eines höheren Freibetrags sind entsprechende Investitionen erforderlich. **Begünstigte Investitionen** umfassen grundsätzlich **abnutzbare körperliche Anlagen** bzw. Wohnbauanleihen (Wandelschuldverschreibungen zur Förderung des Wohnbaus), nicht mehr (zumindest temporär) aber Wertpapiere wie z.B. Anleihen. Die Nutzungsdauer bzw. **Behaltefrist** beträgt jeweils 4 Jahre. In früheren Jahren angeschaffte Wertpapiere bleiben weiterhin über die Mindestbehaltedauer von 4 Jahren nachversteuerungshängig. Scheiden dem Betrieb gewidmete Wohnbauanleihen vor dem Ablauf von 4 Jahren aus, so kann eine Ersatzbeschaffung durch Realinvestitionen erfolgen bzw. innerhalb von 2 Monaten auch durch eine Wohnbauanleiherersatzbeschaffung. Bei Inanspruchnahme einer **Betriebsausgabenpauschalierung** steht **nur** der **Grundfreibetrag** zu. Der Gewinnfreibetrag **vermindert** auch die GSVG-Bemessungsgrundlage und somit **neben der Steuerbelastung auch die Sozialversicherungsbelastung**. Der **Gewinnfreibetrag** wird für Gewinne ab 175.000 € **reduziert** und beträgt zwischen 175.000 € und 350.000 € 7%, zwischen 350.000 € und 580.000 € nur mehr 4,5%, für den darüber hinaus gehenden Teil der Gewinne **entfällt** der **Freibetrag** zur Gänze. Der Freibetrag beträgt daher **maximal 45.350 €**.

Vorgezogene Investitionen (Halbjahresabschreibung) bzw. Zeitpunkt der Vorauszahlung/Vereinnahmung bei E-A-Rechnern

Für Investitionen, die **nach** dem **30.6.2016** getätigt werden, kann unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt in der zweiten Jahreshälfte die halbe Jahres-AfA abgesetzt werden. Das **Vorziehen von Investitionen** spätestens in den Dezember 2016 kann daher Steuervorteile bringen. **Geringwertige Wirtschaftsgüter** (max. 400 €) können sofort **zur Gänze** abgesetzt werden. E-A-Rechner können grundsätzlich durch die Ausnutzung des Zufluss-, Abflussprinzips eine **temporäre Verlagerung** der Steuerpflicht erzielen. Für in § 19 Abs. 3 EStG angeführte Ausgaben (z.B. Beratungs-, Miet-, Vertriebs-, Verwaltungs-, Zinskosten etc.) ist allerdings lediglich eine **einjährige Vorauszahlung** steuerlich abzugsfähig! Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen oder Ausgaben, die zum Jahresende fällig werden, sind jenem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, wenn sie innerhalb von 15 Tagen vor oder nach dem 31.12. bewirkt werden. So genannte **„stehen gelassene Forderungen“**, welche nur auf Wunsch des Gläubigers später gezahlt werden, gelten allerdings als bereits (im alten Jahr) zugeflossen.

Beachtung der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer

Die Umsatzsteuerbefreiung (ohne Vorsteuerabzug) ist nur bei einem **Jahresnettoumsatz** von bis zu **30.000 €** möglich. Unternehmer, die Gefahr laufen diese Grenze im Jahr 2016 zu überschreiten, sollten - wenn für sie die Ist-Versteuerung gilt (z.B. bei vielen Freiberuflern) - den **Zahlungseingang** nach Möglichkeit **erst 2017** vereinnahmen. Anderenfalls unterliegen auch die anderen bereits vereinnahmten Umsätze (nachträglich) der Umsatzsteuerpflicht.

GSVG-Befreiung

Kleinstunternehmer (Jahresumsatz unter 30.000 €, Einkünfte unter 4.988,64 €) können eine GSVG-Befreiung für 2016 bis **31. Dezember 2016** beantragen. Berechtigt sind **Jungunternehmer** (max. 12 Monate GSVG-Pflicht in den letzten 5 Jahren), Personen ab 60 Jahre (Regelpensionsalter) bzw. Personen über 57 Jahre, wenn die genannten Grenzen in den letzten 5 Jahren nicht überschritten wurden.

Vorauszahlung von GSVG-Beiträgen

Bei **Einnahmen-Ausgaben-Rechnern** wird eine **Vorauszahlung von GSVG-Beiträgen** dann anerkannt, wenn diese in ihrer Höhe der voraussichtlichen Nachzahlung für das betreffende Jahr entsprechen. Rechnen Sie mit einer Nachzahlung, können Sie durch Leistung einer **freiwilligen Vorauszahlung** den Gewinn reduzieren bzw. glätten und damit eventuell nachteilige **Progressionsprüge vermeiden**.

Aufbewahrungspflichten

Mit **31.12.16** endet grundsätzlich die **7-jährige Aufbewahrungspflicht** für Geschäftsunterlagen des Jahres **2009**. Weiterhin aufzubewahren sind Unterlagen, welche für ein anhängiges Abgaben- oder sonstiges behördliches/gerichtliches Verfahren von Bedeutung sind. Unterlagen für Grundstücke bei **Vorsteuerrückverrechnung** sind **12 Jahre** lang aufzubewahren. Dienen Grundstücke nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken und wurde beim nichtunternehmerischen Teil ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, verlängert sich die Aufbewahrungspflicht unter gewissen Voraussetzungen auf **22 Jahre**. Die Aufbewahrungspflicht für Unterlagen im Zusammenhang mit **Grundstücken** beträgt auch **22 Jahre**, wenn mit der Vermietung zu Wohnzwecken bzw. unternehmerischen Nutzung des Grundstückes ab **01.04.2012** begonnen wurde. Keinesfalls sollen Unterlagen vernichtet werden, die zur **Beweisführung** z.B. bei Produkthaftung, Eigentums-, Bestands- und Arbeitsvertragsrecht dienen.

Abzugsfähigkeit von Spenden

Spenden aus dem Betriebsvermögen an bestimmte **Forschungseinrichtungen** und der Erwachsenenbildung dienende Lehrinrichtungen sowie an Universitäten können bis zu einem **Maximalbetrag** von **10%** des Gewinnes des laufenden Wirtschaftsjahres Betriebsausgabe sein. Zusätzlich und betragsmäßig **unbegrenzt** können auch Geld- und Sachspenden, die mit der Hilfestellung bei Katastrophenfällen zusammenhängen, geltend gemacht werden, sofern sie der **Werbung** dienen. Auch **Spenden für mildtätige Zwecke, Tierschutz** und an freiwillige Feuerwehren sind als Betriebsausgabe steuerlich absetzbar. Wesentlich ist mitunter, dass die Spenden empfangende Organisation bzw. der Spendensammelverein in der **BMF-Liste** aufscheint und dass die Spende im

Jahr 2016 geleistet wurde und nachgewiesen werden kann. Eine **doppelte Berücksichtigung** einer bestimmten Spende als Betriebsausgabe und als Sonderausgabe ist **nicht möglich**. Zu beachten ist auch, dass betriebliche und private Spenden zusammen das Maximum von 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht überschreiten dürfen.

Wertpapierdeckung Pensionsrückstellungen

Zur Vermeidung von steuerlichen **Strafzuschlägen müssen zum Ende des Wirtschaftsjahres Wertpapiere** im Nennbetrag von **mindestens 50%** des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesenen steuerlichen Pensionsrückstellungsbetrages im **Betriebsvermögen** vorhanden sein. Es sollte daher das Vorhandensein einer entsprechenden Bedeckung noch vor Jahresende überprüft werden.

Energieabgabenrückvergütung

Die Antragstellung für das **Kalenderjahr 2011** hat bis spätestens 31.12.2016 zu erfolgen. Gerade für **Dienstleistungsunternehmen** mit hohem Energieverbrauch, die seit 2011 von der Energieabgabenrückvergütung ausgeschlossen waren, gibt es durch ein **EuGH-Urteil** aus dem Sommer 2016 wieder Chancen auf eine (rückwirkende) **Erstattung**. Zur Sicherung der Ansprüche sollten daher jedenfalls Anträge gestellt werden (siehe dazu den Beitrag in der Rubrik "Für Unternehmer").

1.2 Für Arbeitgeber

Lohnsteuer- und beitragsfreie Zuwendungen an Dienstnehmer (pro Dienstnehmer p.a.)

- » Betriebsveranstaltungen (z.B. **Weihnachtsfeier**) 365 €;
- » Sachzuwendungen (z.B. Weihnachtsgeschenk) 186 €;
- » Freiwillige soziale Zuwendungen an den Betriebsratsfonds sowie zur Beseitigung von Katastrophenschäden;
- » Kostenlose oder verbilligte Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern zur Verfügung stellt (z.B. Kindergärten, Sportanlagen oder Betriebsbibliotheken, nicht aber ein vergünstigtes Fitnesscenter oder Garagenabstellplätze);
- » **Zukunftssicherung** (z.B. Er- und Ablebensversicherungen, Krankenversicherungen, Anteile an Pensionsinvestmentfonds oder Pensionskassenbeiträge) bis 300 €;
- » Mitarbeiterbeteiligung 3.000 €;
- » Freie oder **verbilligte Mahlzeiten und Getränke am Arbeitsplatz** von bis zu 4,40 € pro Arbeitstag;
- » Zuschuss für Kinderbetreuungskosten 1.000 €;
- » **Mitarbeiter rabatte** auf Produkte des Unternehmens, die nicht höher als 20 % sind, führen zu keinem Sachbezug. Diese 20% sind eine **Freigrenze**, d.h. wird ein höherer Rabatt gewährt, liegt prinzipiell ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, von dem im gesamten Kalenderjahr nur 1.000 € (**Freibetrag**) steuerfrei sind.

1.3 Für Arbeitnehmer

Werbungskosten noch vor Jahresende bezahlen

Ausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stehen, müssen noch **vor dem 31.12.16** entrichtet werden, damit sie 2016 von der Steuer abgesetzt werden können. Oftmals handelt es sich dabei um **berufsbedingte Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten**. Werbungskosten sind entsprechend nachzuweisen (Rechnungen, Quittungen, Fahrtenbuch) und nur zu berücksichtigen, sofern sie insgesamt **132 € (Werbungskostenpauschale)** übersteigen.

Arbeitnehmerveranlagung 2011 bzw. Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer

Neben der Pflichtveranlagung (z.B. nicht-lohnsteuerpflichtige Einkünfte von mehr als 730 € p.a.) gibt es auch die Antragsveranlagung, aus der ein Steuerguthaben zu erwarten ist. Dieser Antrag ist **innerhalb von 5 Jahren** zu stellen. Für das **Jahr 2011** läuft die Frist am 31.12.2016 ab. Dabei können Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen etc. geltend gemacht werden, die im Rahmen des Freibetragsbescheids noch nicht berücksichtigt wurden. Weitere gute Gründe für eine Arbeitnehmerveranlagung sind z.B. zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer, der Anspruch auf **Negativsteuer** bei geringen Bezügen, die Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales oder der **unterjährige Wechsel** des Arbeitgebers bzw. **nichtganzzährige Beschäftigung**. Wurden Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag samt Kinderzuschlag beim Arbeitgeber nicht entsprechend berücksichtigt, so kann eine nachträgliche Beantragung über die **Arbeitnehmerveranlagung** (Formular L1) oder durch einen **Erstattungsantrag** mittels Formular E5 (wenn keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen) erfolgen.

Rückerstattung von Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträgen bei Mehrfachversicherung

Wurden im Jahr 2013 aufgrund einer **Mehrfachversicherung** über die Höchstbeitragsgrundlage hinaus Beiträge entrichtet, ist ein **Antrag auf Rückzahlung der Krankenversicherungs- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge** bis 31.12.16 möglich. Für Pensionsbeiträge ist die Rückerstattung an keine besondere Frist gebunden. Rückerstattete Beiträge sind im Jahr der Rücküberweisung grundsätzlich **einkommensteuerpflichtig**.

1.4 Für alle Steuerpflichtigen

(Topf-)Sonderausgaben

Die Absetzbarkeit der sogenannten Topfsonderausgaben wurde durch die Steuerreform stark eingeschränkt. Lediglich für **vor dem 1.1.2016 abgeschlossene Versicherungsverträge** (bzw. begonnene Sanierungsmaßnahmen oder aufgenommene Darlehen für Wohnraumsanierung) können die Topfsonderausgaben **noch bis 2020** abgesetzt werden. Die im Rahmen dieser Höchstbeiträge (2.920 € zuzüglich weiterer 2.920 € für Alleinverdiener sowie insgesamt weiterer 1.460 € ab drei Kindern) geltend gemachten Ausgaben wirken sich nur mit einem **Viertel steuermindernd** aus.

Bei einem Jahreseinkommen zwischen **36.400 € und 60.000 €** reduziert sich der absetzbare Betrag gleichmäßig bis auf **den Pauschalbetrag von 60 €**.

Sonderausgaben ohne Höchstbetrag und Kirchenbeitrag

Folgende Sonderausgaben sind **ohne Höchstbetrag unbeschränkt abzugsfähig**: Nachkauf von Pensionsversicherungszeiten, Beiträge zur **freiwilligen Weiterversicherung** in der Pensionsversicherung, bestimmte Renten und dauernde Lasten sowie **Steuerberatungskosten** (wenn nicht bereits Betriebsausgaben/Werbungskosten). Pauschalierte Steuerpflichtige können Steuerberatungskosten jedenfalls als Sonderausgaben absetzen. **Kirchenbeiträge** sind bis zu 400 € absetzbar.

Spenden als Sonderausgaben

An bestimmte Organisationen (**Forschungseinrichtungen, öffentliche Museen** etc.) können Spenden i.H.v. **max. 10% des Einkommens** geltend gemacht werden. Würden bereits im betrieblichen Bereich diesbezüglich Spenden als Betriebsausgaben abgesetzt, so verringert sich das Maximum bei den Sonderausgaben. Ebenso können durch private (Geld)**Spenden an mildtätige Organisationen, Tierschutzvereine** und Tierheime (BMF-Liste) sowie an **freiwillige Feuerwehren** Steuern gespart werden. Die **Obergrenze** (aus betrieblichen und privaten Spenden) liegt bei **10% des Gesamtbetrags der Einkünfte**.



Steuerliche Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten

Kinderbetreuungskosten können für Kinder **bis zum 10. Lebensjahr** mit bis zu 2.300 € pro Kind und Jahr als **außergewöhnliche Belastung** steuerlich geltend gemacht werden. Die Abzugsfähigkeit beschränkt sich auf **tatsächlich angefallene Betreuungskosten**, welche allenfalls um den steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers zu reduzieren sind. Die Kinderbetreuung muss in privaten oder öffentlichen **Kinderbetreuungseinrichtungen** bzw. durch **pädagogisch qualifizierte Personen** erfolgen. Sollten Sie den Maximalbetrag noch nicht ausgeschöpft haben, kann durch eine Vorauszahlung ein steuerlicher Vorzieheffekt erzielt werden. Zu den Neuerungen i.Z.m. Kinderbetreuungsgeld ab 2017 wird auf das Kapitel "Neues ab 2017" verwiesen.

Zukunftsvorsorge – Bausparen - Prämienbegünstigte Pensionsvorsorge

Die 2016 geförderte private Zukunftsvorsorge im prämienbegünstigten Ausmaß von **2.676,89 €** p.a. führt zur **staatlichen Prämie** von **4,25 % (113,77 €)**. Beim **Bausparen** gilt für 2016 eine **staatliche Prämie** von **18 €** beim maximal geförderten Einzahlungsbetrag von 1.200 € (sofern der Bausparvertrag das gesamte Jahr aufrecht war).



2 Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014

Das **Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014** (RÄG 2014), welches bereits im Dezember 2014 beschlossen worden war, setzt vor allem **EU-Vorgaben** um und hat zum Ziel, die unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen anzugleichen (Stichwort **Einheitsbilanz**). Betroffen von den umfangreichen Neuerungen sind vor allem Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften sowie kapitalistische Personengesellschaften (GmbH & Co KG). Die Änderungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben – bei **Regelbilanzstichtag** daher **erstmalig** für die anstehenden **Jahresabschlüsse zum 31.12.2016**. Damit es bei der Bilanzerstellung keine Überraschungen gibt, sollten die nächsten Wochen noch zur Vorbereitung genutzt werden. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen praxisnah dargestellt.

2.1 Änderungen bei den Größenklassen

Mit dem RÄG 2014 wurde mit den **Kleinstkapitalgesellschaften** (so genannte Micros) eine **neue Größenklasse** eingeführt. **Kleinstkapitalgesellschaften** sind kleine Kapitalgesellschaften, die zumindest zwei der folgenden drei Schwellenwerte **nicht** überschreiten:

Bilanzsumme	350.000 €
Umsatzerlöse	700.000 €
Arbeitnehmer	10

Kleinstkapitalgesellschaften müssen keinen Anhang erstellen, sofern Haftungsverhältnisse, sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen und dingliche Sicherheiten (§ 237 Abs. 1 Z 2 UGB) sowie Vorschüsse und **Kredite an Unternehmensorgane** (§ 237 Abs. 1 Z 3 UGB) unter der Bilanz angegeben werden. Der **Strafrahmen** für Zwangsstrafen i.Z.m. der nicht zeitgerechten **Offenlegung des Jahresabschlusses** ist für Kleinstkapitalgesellschaften generell **halbiert**. Grundsätzlich gilt, dass in der **Insolvenz** keine weiteren Zwangsstrafen mehr anfallen sollen.

Neben der Einführung einer neuen Größenklasse wurden durch das RÄG 2014 auch die **Schwellenwerte** inflationsbedingt **angehoben**, welche für die Einstufung als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft relevant sind. Die erhöhten Schwellenwerte sind **im Jahr 2016 bereits rückwirkend für die Beobachtungszeiträume 2014 und 2015 anzuwenden**.

Die neuen Schwellenwerte sind wie folgt:

Kapitalgesellschaft	Bilanzsumme (€)	Umsatzerlöse (€)	Arbeitnehmer
Klein	bis 5.000.000	bis 10.000.000	bis 50
Mittelgroß	bis 20.000.000	bis 40.000.000	bis 250
Groß	> 20.000.000	> 40.000.000	> 250

Zu beachten ist, dass Aktiengesellschaften, die Mutterunternehmen sind („**Holding-AGs**“) die **Schwellenwerte für den Einzelabschluss** ab dem Jahr 2016 auf Basis von **konsolidierten oder aggregierten Werten** zu berechnen haben.

2.2 Änderungen in der Gliederung bzw. im Ausweis

Mit dem RÄG 2014 wurde der **Begriff „Umsatzerlöse“ neu definiert**. Ab dem Jahr 2016 sind Umsatzerlöse jene Beträge, die sich aus dem **Verkauf von Produkten** und der **Erbringung von Dienstleistungen** nach Abzug von Erlösschmälerungen, **Umsatzsteuer** und sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern (z.B. Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe) ergeben. Ob die Erlöse für die **gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typisch** sind, spielt keine Rolle mehr. **Der Umfang der Umsatzerlöse** wird sich aufgrund der **Neudefinition regelmäßig erhöhen**, da nunmehr auch z.B. Lizenzeinnahmen, Kantinenerlöse und Erlöse aus Vermietung und Verpachtung Umsatzerlöse darstellen. Hierbei ist darauf zu achten, dass sich daraus auch **Auswirkungen auf Vertragsbestimmungen** (z.B. umsatzabhängige Pacht) **und Kennzahlen** (z.B. Umsatzrentabilität) ergeben können. Andere Erträge wie Fremdwährungskursgewinne, Schadenersatzleistungen und Ausbuchungen von verjährten Verbindlichkeiten verbleiben gemäß RÄG 2014 in den übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen. Da **zwischen Umsatzerlösen und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** ein enger Zusammenhang besteht, wird es auch zu **Umgliederungen** zu Lasten der sonstigen Forderungen kommen. **Die Vorjahreswerte sind** im Jahresabschluss 2016 an die **Neudefinition anzupassen**. Trotz fehlender eindeutiger gesetzlicher Regelung sprechen gute Gründe dafür, dass die **Neudefinition der Umsatzerlöse** im Zusammenhang mit der Einordnung in die Größenklassen – vergleichbar mit den Änderungen bei den Schwellenwerten – bereits für **die Beobachtungszeiträume 2014 und 2015** heranzuziehen ist.

Kein außerordentliches Ergebnis mehr: In Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsbestimmungen soll der Ausweis von **außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen** in der Gewinn- und Verlustrechnung **entfallen**. Dafür sind dazu Angaben im Anhang zu machen. Folglich gibt es auch kein „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ (EGT) mehr, welches künftig als „**Ergebnis vor Steuern**“ zu bezeichnen ist.

In der **Bilanz** sind vor allem zu den **Fristigkeiten** von Forderungen und Verbindlichkeiten bereits in der Bilanz Angaben zu tätigen (bis ein Jahr bzw. über ein Jahr). Eine Verlagerung dieser Angaben in den Anhang ist **nicht zulässig**. Neben dem **Entfall der un versteuerten Rücklagen** sind **eigene Anteile** künftig als Minusposten im Eigenkapital zu zeigen.

Im **Anlagenpiegel** ist nunmehr die Entwicklung der **kumulierten Abschreibungen** verpflichtend darzustellen (Abschreibungen des Jahres, Abgänge und Umbuchungen). Sofern vom Wahlrecht für die **Aktivierung von Fremdkapitalzinsen** Gebrauch gemacht wird, sind die aktivierten Zinsen in einer eigenen Spalte oder in einem „Davon“-Vermerk neben den Zugängen auszuweisen.

2.3 Neuregelung bei den latenten Steuern

Latente Steuern bilden zeitliche Unterschiede zwischen dem unternehmensrechtlichen Ergebnis und der Steuerbemessungsgrundlage ab. **Aktive latente Steuern** liegen vor, wenn in der Vergangenheit (im Verhältnis zum Ergebnis) „zu viel“ an Steuern bezahlt wurde und sich dieser Effekt in **Folgeperioden** wieder ausgleicht. Im umgekehrten Fall kommt es zu **passiven latenten Steuern**. Durch das RÄG 2014 gilt in Österreich auch das international übliche **bilanzorientierte Konzept** („liability concept“) anstelle der bisherigen Orientierung an der Gewinn- und Verlustrechnung.

Wie schon bisher besteht für **passive latente Steuern** eine **Passivierungspflicht** unabhängig von der Größenklasse. Für **aktive latente Steuern** (ausgenommen Verlustvorräge) gilt für **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** nunmehr eine **Aktivierungspflicht** – für **kleine Kapitalgesellschaften** besteht ein **Aktivierungswahlrecht**. Die Aktivierung erfolgt mittels Ausweis in dem mit dem RÄG 2014 **neu geschaffenen Bilanzposten** „D. Aktive Latente Steuern“. Kleine Kapitalgesellschaften haben bei der Aktivierung latenter Steuern – dadurch kann etwa die **Eigenkapitalquote verbessert** werden – dieselben **Angaben im Anhang** zu machen wie mittelgroße und große Gesellschaften. Zu beachten ist auch das **Stetigkeitsgebot**, demzufolge auch ausgeübte **Wahlrechte** in Bezug auf die Aktivierung latenter Steuern in **Folgejahren** (stetig) anzuwenden sind. Latente Steuern von Personengesellschaften (KG, OG) sind bei den Gesellschaftern zu bilanzieren.

Eine besondere Quelle für **aktive latente Steuern** bilden **Verlustvorräge**, welche unbeschränkt vorgetragen werden können, aber regelmäßig nur zu **75% mit steuerpflichtigen Einkünften** verrechnet werden können. Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 ist nunmehr ein **Ansatzwahlrecht** vorgesehen, welches an mehrere **Bedingungen** geknüpft ist. Besteht nach Saldierung mit aktiven latenten Steuern (ohne Verlustvorräge) ein Überhang passiver latenter Steuern, so kann diese Lücke mit **aktiven latenten Steuern aus Verlustvorrägen** gefüllt werden. **Darüber hinaus können** aktive latente Steuern aus verwertbaren Verlustvorrägen nur dann **angesetzt** werden, wenn mittels **steuerlicher Planungsrechnung** überzeugende substantielle **Hinweise** vorliegen, dass **ausreichendes steuerliches Ergebnis in Zukunft** zur Verfügung steht, damit eine **Steuerersparnis** auch **tatsächlich** eintreten kann. Bei der Planungsrechnung ist in Anlehnung an die deutschen Bestimmungen – das RÄG 2014 gibt hier keine Hinweise – von einem **Zeithorizont von 5 Jahren** auszugehen.

Schließlich ist noch zu beachten, dass keine aktiven **latenten Steuern** anzusetzen sind, die aus dem erstmaligen Ansatz eines **Geschäfts- oder Firmenwerts** resultieren. **Aktive latente Steuern** führen überdies zu einer **Ausschüttungssperre**. Gewinne dürfen also nur insoweit ausgeschüttet werden, als jederzeit auflösbare Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem aktivierten Betrag der latenten Steuern entsprechen. Der von der **Ausschüttungssperre** betroffene Betrag **schwankt** daher jährlich im Ausmaß der Veränderung der aktiven latenten Steuern.

Da sich durch die Neuregelung der latenten Steuern unter Umständen die **Vermögens- und Ertragslage** von Unternehmen **massiv ändern** kann, sieht das RÄG 2014 eine **Verteilungsmöglichkeit** (beginnend 2016) über längstens **fünf Jahre** vor. Wichtig ist, dass sich diese Verteilungsmöglichkeit auf den Stand der **latenten Steuern zum 1.1.2016** bezieht, während die Veränderung der latenten Steuern im Jahr 2016 selbst immer in voller Höhe ergebniswirksam zu erfassen ist.

2.4 Änderungen bei Rückstellungen – Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen

Es wird komplexer! Durch das RÄG 2014 kommt es bei der **Bewertung** von **Verbindlichkeiten** und **Rückstellungen** zum Ansatz mit dem **Erfüllungsbetrag** (bisher Rückzahlungsbetrag), welcher bestmöglich zu schätzen ist. Bei der Bewertung sind auch **Sachleistungsverpflichtungen** zu berücksichtigen wie auch **künftige Kostensteigerungen**. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen.

Besonderheiten gelten für **Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen** - diese sind nach dem Gesetzeswortlaut **ab 2016 nach versicherungsmathematischen Methoden zu berechnen**. Die **AFRAC-Stellungnahme 27** konkretisiert diese Gesetzesbestimmung wie folgt. Die steuerlichen Sonderregelungen bei Rückstellungen gelten ungeachtet weiterhin.

Nominalzinssatz: Es ist der **Marktzinssatz für Anleihen von Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung** zu verwenden, die mit der durchschnittlichen Restlaufzeit der Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldverpflichtung sowie mit der Währung, in der die Leistungen zu erbringen sind, übereinstimmen. **Vereinfachend kann von einer Restlaufzeit von fünfzehn Jahren ausgegangen werden**, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. Es kann **entweder der aktuelle Stichtagszinssatz oder der Durchschnittszinssatz der letzten fünf bis zehn Jahre stetig** angesetzt werden. Der zehnjährige Durchschnittszinssatz betrug laut der Deutschen Bundesbank aktuell **etwas über 4%** und wird aufgrund der anhaltenden Niedrigzinsphase in den kommenden Jahren aller Voraussicht nach kontinuierlich sinken. Der Stichtagszinssatz liegt in der Bandbreite **zwischen 1,00% und 1,50%**.

- » **Gehaltstrend:** Dem Nominalzinssatz steht der sogenannte Gehaltstrend gegenüber. **Künftige Gehaltserhöhungen aufgrund von üblichen Karriereschritten sind** bei der Ermittlung der Rückstellungen von Anfang an **zu berücksichtigen**. Außergewöhnliche Karriereentwicklungen sind nicht zu berücksichtigen.
- » **Ansammlungsverfahren:** Es besteht ein **Wahlrecht zwischen dem Teilwertverfahren und dem nach IAS 19 anzuwendenden Verfahren der laufenden Einmalprämien**. Das Wahlrecht ist **stetig anzuwenden**.
- » **Wahrscheinlichkeitsannahmen:** Fluktuation, Sterbe- und Invaliditätswahrscheinlichkeiten sind **anzusetzen**, sofern **verlässliche statistische Grundlagen vorliegen**. Praktisch werden unternehmensindividuelle, repräsentative Grundlagen zur bestmöglichen Schätzung von Sterbe- und Invaliditätswahrscheinlichkeiten jedoch in vielen Fällen möglicherweise nicht vorhanden sein.

Laut **AFRAC-Stellungnahme 27** kann die Ermittlung der Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen in der Praxis auch künftig abweichend vom Gesetzeswortlaut **vereinfachend durch eine finanzmathematische Berechnung** erfolgen, wenn diese zu einer **verlässlichen Annäherung an den versicherungsmathematischen Wert** führt. Sofern das angewendete finanzmathematische Verfahren den dargestellten **Anforderungen** unter anderem in Hinblick auf Zinssatz, Gehaltstrend und Ansammlungsverfahren **entspricht**, wird man **in der Regel** von einer **verlässlichen Annäherung** an einen versicherungsmathematisch ermittelten Rückstellungsbetrag ausgehen können. Eine **versicherungsmathematische Berechnung** bzw. **Kontrollrechnung** der Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen kann dann **unterbleiben**.

Kommt es aufgrund **geänderter Bewertungen** durch das RÄG 2014 zu **Zuweisungen** bzw. **Auflösungen** von Rückstellungen, sind diese Unterschiedsbeträge über **längstens fünf Jahre zu**

verteilen. Zu beachten ist, dass diese **Verteilungsmöglichkeit** nur für **Bewertungsänderungen** bei Übergang auf das RÄG 2014 besteht. Zur Ermittlung des aus dieser Umstellung resultierenden Unterschiedsbetrages bedarf es daher einer **Neuberechnung der Vorjahresrückstellung** mit den neuen Parametern (z.B. Vergleich 31.12.2015 mit 1.1.2016). Tendenziell ist zu erwarten, dass die Anwendung der RÄG 2014-Bestimmungen vor allem bei **Abfertigungen** und **Jubiläumsgeldern** zu **höheren Rückstellungswerten** und damit zu einer **Verminderung des Eigenkapitals** führen wird. Angesichts der unterschiedlichen Wahlrechte, aber auch der in weiterer Folge bestehenden Bindung, sollten die **Auswirkungen der Neuberechnung** der Personalrückstellungen idealerweise anhand von **Probe- und Sensitivitätsberechnungen** vorzeitig simuliert werden. Positiv ist zumindest abschließend darauf hinzuweisen, dass der in der Rückstellungszuführung **enthaltene Zinsaufwand** (Effekt aus der Aufzinsung) **künftig im Finanzergebnis** gezeigt werden kann. Dadurch kann das operative Ergebnis (**EBIT**) **entlastet** werden.

2.5 Weitere wichtige Änderungen durch das RÄG 2014

Neben den ausgewählten Highlights des RÄG 2014 sind vor allem folgende Änderungen von Bedeutung.

- » **Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze:** Kodifizierung des Grundsatzes der **Wesentlichkeit** und des **wirtschaftlichen Gehalts**, wobei diese Begriffe in der Praxis ohnehin schon weitgehend etabliert sind.
- » **Vorgaben zur Abschreibungsdauer eines Firmenwertes:** Sofern die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, hat die **Abschreibung über 10 Jahre** zu erfolgen (gilt nicht für bereits bilanzierte Firmenwerte). Eine **Zuschreibung** nach einer außerplanmäßigen Abschreibung ist **nicht zulässig**. Die Nutzungsdauer ist im Anhang anzugeben.
- » **Bilanzposten der un versteuerten Rücklagen** wird abgeschafft: Die Position der un versteuerten Rücklagen (§ 205 UGB) wird **ersatzlos gestrichen**. Bestehende un versteuerte Rücklagen sind unmittelbar in die Gewinnrücklage einzustellen. Damit verbundene (passive) **Steuerlatenzen** werden durch Bildung einer Rückstellung berücksichtigt. Die Bestimmung zum Wegfall der un versteuerten Rücklagen ist rückwirkend anzuwenden, so dass sich auch die als Vergleichsperiode abgebildete **Gewinn- und Verlustrechnung 2015** ändert.
- » **Zuschreibung bei Finanzanlagen, Sachanlagen** (§ 204 UGB): Das Wahlrecht, auf Zuschreibungen zu verzichten, wenn der **niedrigere Wert** auch **steuerlich** beibehalten werden kann, entfällt künftig (**Zuschreibungspflicht** bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung). Durch die Abschaffung dieses Wahlrechts besteht für sämtliche Güter des Anlagevermögens (aber auch des Umlaufvermögens) eine **Zuschreibungspflicht** – ausgenommen ist nur der **Firmenwert**, für den ein **Zuschreibungsverbot** gilt. Die Zuschreibungspflicht gilt rückwirkend für die bis zum 31.12.2015 eingetretenen Wertaufholungen. **Steuerlich** gibt es eine Übergangsregelung, welche die Einstellung des **Zuschreibungsbetrags** in eine (außerbilanzielle) **un versteuerte Rücklage** ermöglicht. Auch im **UGB** gibt es die Möglichkeit, durch die Bildung eines **passiven Rechnungsabgrenzungspostens** die Zuschreibung aufzuschieben. Im **Jahr 2016** eingetretene **Wertaufholungen** sind jedoch **voll ergebniswirksam**. Eine **Ausschüttungssperre** für Erträge aus der Zuschreibung besteht im Gegensatz zu den bisherigen Bilanzierungsbestimmungen **nicht mehr**.
- » **Herstellungskosten von Sachanlagen und Vorräten:** Hier erfolgt eine **Harmonisierung** mit den steuerlichen Bewertungsansätzen. Dadurch besteht nunmehr eine bilanzielle **Aktivierungspflicht** (bisher Wahlrecht) für angemessene fixe und variable **Gemeinkosten**.

- » **Disagio:** Durch eine Änderung in § 198 Abs. 7 UGB wird eine **Aktivierungspflicht** (bisher Wahlrecht) für ein **Disagio** normiert. Ein Disagio liegt vor, wenn der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit zum Zeitpunkt ihrer Begründung höher ist als ihr Auszahlungsbetrag. Dies gilt für ab dem 1.1.2016 aufgenommene Finanzierungen.
- » **Konzernabschlüsse:** Anhebung der **Schwellenwerte** für die **Ausnahme** von der **Konsolidierung** für mittlere Gruppen (**Nettomethode:** 20 Mio. € Bilanzsumme statt bisher 17,5 Mio. € und 40 Mio. € Umsatzerlöse statt bisher 35 Mio. €; bei der **Bruttomethode:** 24 Mio. € Bilanzsumme statt bisher 21 Mio. € und 48 Mio. € Umsatzerlöse statt bisher 42 Mio. €). Weiters wird bei neuen Erstkonsolidierungen die Buchwertmethode abgeschafft. Bei der **Equity-Methode** wird die in der Praxis ohnehin nicht allzu sehr verbreitete Kapitalanteilmethode abgeschafft.
- » **Anhang:** Die Angabeverpflichtungen im Anhang werden neu geregelt. Vor allem bei kleinen Gesellschaften werden die Angaben gestrafft. Bei mittelgroßen und großen Gesellschaften kommen allerdings zum Teil **zusätzliche Angaben** hinzu.

3 Neues ab 2017

3.1 KMU-Investitionszuwachsprämie

Im Vergleich zur Steuerreform 2015/2016 sind die Neuerungen für 2017 auf den ersten Blick überschaubar. Neben erfreulichen Änderungen für KMUs und Start-ups können 2017 auch schon länger bekannte Herausforderungen wie z.B. die Registrierkassenpflicht auf Unternehmen zukommen. Im internationalen Bereich ist zu erwarten, dass die Betriebsprüfer immer öfter die (standardisierte) Verrechnungspreisdokumentation verlangen werden. Für beide Bereiche ist rechtzeitiges Handeln empfehlenswert.

Im Rahmen des „**Wirtschaftspakets**“ von der Bundesregierung ist auch eine **KMU-Investitionszuwachsprämie** enthalten. Diese direkte Förderung des Investitionszuwachses für kleine und mittlere Unternehmen soll rund **10.000 Unternehmen** österreichweit – bisher gibt es ein ähnliches Modell z.B. in Salzburg - mit insgesamt 175 Mio. € in den Jahren 2017 und 2018 unterstützen. Aus dieser Maßnahme werden Investitionszuwächse in Höhe von rund 1,2 Mrd. € erwartet sowie die Schaffung von rund **25.000 Arbeitsplätzen**. Die Förderung gilt für Investitionen in neu angeschaffte, aktivierungspflichtige **Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens**. Davon ausgenommen sind jedoch die Anschaffung von PKW und Grundstücken.

Die Höhe der Prämie hängt von dem **Investitionszuwachs** und von der **Anzahl der Mitarbeiter** ab und ist wie folgt vorgesehen. Der Investitionszuwachs berechnet sich nach dem **Durchschnitt** der jeweils neu aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens der **drei vorangegangenen Jahre**.

Bei einem Investitionszuwachs von (insgesamt) mindestens 50.000 € und höchstens 450.000 € für Unternehmen mit bis zu 49 Mitarbeitern gibt es eine **Prämie** von **15%** für 2017 und 2018.

Bei einem Investitionszuwachs von (insgesamt) mindestens 100.000 € und höchstens 750.000 € für Unternehmen zwischen 49 und 250 Mitarbeitern gibt es eine **Prämie** von **10%** für 2017 und 2018.

Im Sinne des **one-stop-shop** Prinzips wird die Förderung von dem Austria Wirtschaftsservice (aws) abgewickelt.



3.2 Start-up-Paket – 12 Punkte für die österreichische Start-up-Szene

Das Start-up-Paket umfasst Maßnahmen im Rahmen von 185 Mio. € über einen Zeitraum von 3 Jahren und ist Teil des wirtschaftspolitischen Programms der Bundesregierung für die nächsten Jahre. Konkret sind die folgenden **12 Punkte** vorgesehen:

- » Entlastung bei Lohnnebenkosten,
- » Neue Risikokapitalprämie für Investoren,
- » Stärkung der aws Garantien,
- » Neudotierung des aws Business-Angel-Fonds,
- » Aufstockung der Seed-Finanzierung der aws um 20 Mio. €,
- » Neue Rechtsform Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft (MiFiG),
- » Unternehmensservice-Portal für Gründer,
- » Gründungs-Fellowship für akademische Spin-Offs,
- » Neues Start-up-Visum im Rahmen der Rot-Weiß-Rot-Karte,
- » Programmierer kommen auf Mangelberufsliste,
- » 24h-Quickcheck bei Förderanfragen der FFG und aws,
- » Patent-Checks für Start-ups.

Wenngleich keine einheitliche Definition von Start-up für diese Punkte vorliegt, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Start-ups jung sind, mit ihrer **Technologie** oder ihrem Geschäftsmodell **innovativ** und dass sie zudem ein signifikantes **Mitarbeiter- oder Umsatzwachstum** aufweisen.

Die Förderungen aus dem 12-Punkte-Paket sind sehr unterschiedlicher Natur und reichen von **bürokratischen Erleichterungen** (Ersparnis mehrerer Behördenwege, besonderes Service bei Forschungsförderungsgesellschaften) bis hin zu leichterem **Zugang zu Finanzierungen** (z.B. durch die Risikokapitalprämie für Investoren, Aufstockung der Garantien von der Förderbank aus, Aufstockung des Business-Angel-Fonds). Besonders hervorzuheben ist die **Entlastung** von Start-ups bei den **Lohnnebenkosten**. So sollen **ab Jänner 2017** die ersten drei Mitarbeiter von innovativen Start-ups für **drei Jahre** von den **Dienstgeber-Lohnnebenkosten entlastet** werden. Die „geförderten“ Lohnnebenkosten umfassen z.B. Pensionsversicherung, Krankenversicherung, Kommunalsteuer, Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (FLAF) und ergeben in Summe **30,9%** Lohnnebenkosten. Um Schwelleneffekt zu vermeiden, soll die Förderung **jährlich um 1/3 abschmelzen**, sodass im ersten Jahr 100% der Dienstgeberbeiträge (Lohnnebenkosten) ersetzt werden, im zweiten Jahr 2/3 und im dritten Jahr 1/3.

3.3 Kinderbetreuungsgeld-Neu für Geburten ab dem 1. März 2017

Für vor dem Umstellungsstichtag geborene Kinder bleiben die bisherigen Regelungen unverändert. Für **Neugeburten** gilt dann aber, dass die derzeitigen **vier Pauschalvarianten** in ein „**Kinderbetreuungsgeldkonto**“ umgewandelt werden. Das einkommensabhängige Kindergeld bleibt bestehen. Die **Bezugsdauer** als Konto kann innerhalb eines vorgegebenen Rahmens von 365 Tagen bis zu 851 Tagen (28 Monate) **ab der Geburt für einen Elternteil** bzw. von 456 Tagen (15 Monate) bis 1.063 Tagen (35 Monate) bei Inanspruchnahme durch **beide Elternteile** flexibel gewählt werden. Bei der Variante mit 365 Tagen beträgt das Kinderbetreuungsgeld **33,88 €** täglich, in der längsten Variante **14,53 €** täglich. Generell gilt dabei, dass je länger die frei gewählte Bezugsdauer ausfällt, desto geringer der Tagessatz ist und umgekehrt.

Bei annähernd **gleicher Aufteilung** zwischen den Elternteilen (50:50 bis 60:40) gebührt ein **Partnerschaftsbonus** in Höhe einer **Einmalzahlung** von 500 € je Elternteil. Grundsätzlich müssen sich die Eltern bei der erstmaligen Antragstellung auf eine Anspruchsdauer einigen (eine einmalige nachträgliche Änderung ist aber unter bestimmten Bedingungen möglich). Neu ist die Möglichkeit des **gleichzeitigen Bezugs** durch beide Elternteile für die Dauer von bis zu 31 Tagen anlässlich des erstmaligen Wechsels, wobei sich die Gesamtanspruchsdauer um diese Tage reduziert. Die **Zuverdienstgrenze** liegt bei 6.800 € pro Kalenderjahr.

Für erwerbstätige **Väter**, die sich unmittelbar nach der Geburt des Kindes intensiv und ausschließlich der Familie widmen und ihre **Erwerbstätigkeit** (im Einvernehmen mit dem Arbeitgeber) **unterbrechen**, gibt es einen „**Familienzeitbonus**“ in Höhe von **22,60 € täglich** (allerdings mit Anrechnung, wenn der Vater später ein Kinderbetreuungsgeld bezieht). Der Familienzeitbonus ist innerhalb eines ununterbrochenen Zeitraums von 28 bis 31 Tagen und längstens bis 91 Tage nach der Geburt zu nutzen. Trotz Unterbrechung der Erwerbstätigkeit besteht weiterhin eine **Kranken- und Pensionsversicherung**.

3.4 Sicherheitstechnische Anforderungen an Registrierkassen

Die Einführung der **Registrierkassenpflicht** hat gerade bei kleinen Unternehmen und „Selbständigen“ für große Aufregung gesorgt. Die Umstellung von Abläufen im Unternehmen ist allerdings noch nicht vorbei, da spätestens **ab 1. April 2017** die Registrierkassen auch **besondere Sicherheitsstandards** erfüllen müssen. Das BMF hat die Details dazu in der **Registrierkassensicherheitsverordnung (RKSv)** und in dem „**Erlass zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht**“ veröffentlicht wie auch häufige Fragen zur Sicherheitseinrichtung in Registrierkassen auf seiner Homepage zusammengefasst.

Bereits **seit 1. Mai 2016 bzw. 1. Juli 2016** müssen der Registrierkassenpflicht unterliegende Unternehmer ihre Bareinnahmen mit Registrierkassen erfassen, welche den Vorgaben der Kassenrichtlinie 2012 entsprechen und auch der **Belegerteilungspflicht** nachkommen. Durch die **sicherheitstechnischen Anforderungen** soll **Manipulation verhindert** werden und die Bekämpfung von Schwarzumsätzen und Abgabenverkürzungen erreicht werden. Insbesondere die **Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen** durch kryptographische Signatur jedes Barumsatzes und die **Nachprüfbarkeit** in Form der Erfassung der Signatur auf den einzelnen Belegen sollen Manipulation erschweren.

Technisch ausgedrückt verbirgt sich hinter dem für den **Kunden** auf dem Beleg sichtbaren **QR-Code** (QR steht für Quick Response) bzw. in einem entsprechenden Link die **individuelle Signatur** des jeweiligen **Unternehmens**, mit welcher die **Barumsätze** der Registrierkasse in **chronologischer Reihenfolge verkettet** werden. Der Kunde erkennt also am QR-Code, dass die Registrierkasse mit einer Sicherheitseinrichtung ausgestattet ist. Wird die **chronologische Verkettung** der Barumsätze **unterbrochen**, so ist dies nachvollziehbar und somit auch eine etwaige dahinterstehende Manipulation.

Die wichtigsten **Bestandteile** einer die sicherheitstechnischen Anforderungen erfüllenden **Registrierkasse** sind das **Datenerfassungsprotokoll**, die **Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit (Signaturkarte)**, der **Summenspeicher** und der **Verschlüsselungsalgorithmus** (Advanced Encryption Standard (AES) 256). Jeder Barumsatz ist mit der Registrierkasse zu erfassen und wird im Datenerfassungsprotokoll (**Kassenjournal**) abgespeichert – dies gilt auch für Trainings- und Stornobuchungen. Das **Datenerfassungsprotokoll** ist schon jetzt zumindest **vierteljährlich** auf einem elektronischen externen Datenträger zu sichern und **aufzubewahren**. Ab **1. April 2017** muss es überdies **jederzeit** auf einen externen Datenträger exportiert werden können und z.B. auf Verlangen einem Organ der **Abgabenbehörde bereitgestellt** werden. **Kernelement** der Registrierkasse ist die **Signaturkarte**, die mit einem persönlichen Stempel des Unternehmers vergleichbar ist. Die Signaturkarte signiert mit Hilfe eines auf ihr gespeicherten, dem Unternehmer zugeordneten **privaten Schlüssels**, elektronisch Daten und bestätigt die Manipulationssicherheit der Registrierkasse. Der **Umsatzzähler** ist wie das Datenerfassungsprotokoll **eindeutig der Registrierkasse zugeordnet** und summiert alle nach Steuersätzen aufgeschlüsselten Beträge eines zu signierenden Belegs mit den Bruttowerten vorzeichengetreu auf. Dies umfasst auch freiwillig signierte Belege (z.B. Kassenentnahmen) und Stornobuchungen (Minusvorzeichen!), nicht aber Trainingsbuchungen.

Für den Unternehmer sind zur **Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung** in seiner Registrierkasse grundsätzlich **folgende Schritte** notwendig:

- » Beschaffung der Signaturkarte bei einem **Vertrauensdiensteanbieter** (derzeit A-Trust oder Global Trust),
- » **Initialisierung** der manipulationssicheren Registrierkasse,
- » Erstellung des **Startbelegs**,
- » **Registrierung** der beschafften Signaturkarte und manipulationssicheren Registrierkasse über **FinanzOnline** und
- » **Prüfung** des **Startbelegs** mittels der Prüf App „BMF Belegcheck“. Die App muss vor der ersten Verwendung durch Eingabe des Authentifizierungscode aus der FinanzOnline-Registrierung (der Registrierkasse) freigeschaltet werden.

Die **Initialisierung** der Registrierkasse erfolgt zumeist über ein **Softwareupdate**, im Zuge dessen auch die **Verbindung** zwischen **Registrierkasse und Signaturkarte** hergestellt wird. Da bei der **Initialisierung** der manipulationssicheren Registrierkasse alle in der Registrierkasse **gespeicherten Aufzeichnungen gelöscht** werden, müssen zuvor aufgezeichnete Geschäftsfälle gesondert abgespeichert werden. Mithilfe der **BMF-Belegcheck-App** kann der **Startbeleg** überprüft werden und sichergestellt werden, dass die **Registrierung erfolgreich** war. Diese Prüfung hat **bis** spätestens **31. März 2017** zu erfolgen – bei Inbetriebnahme einer Registrierkasse ab dem 1. April 2017 darf zwischen Registrierung über FinanzOnline und der Prüfung des Startbelegs nur noch eine Woche liegen. Während des **laufenden Betriebs** der Registrierkasse sind jeweils **Monats- und Jahresbelege** zu erstellen und **elektronisch zu signieren** – dabei handelt es sich um zu signierende Kontrollbelege mit dem Betrag Null (0 €). Der **Monatsbeleg für Dezember** ist gleichzeitig der **Jahresbeleg** (es gilt übrigens auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr). Der Beleg muss zusätzlich ausgedruckt, aufbewahrt und mit der App geprüft werden.

Da nur eine **funktionierende Registrierkasse** als Manipulationsschutz dient, müssen bei **technischem** bzw. faktischem **Ausfall** (z.B. durch Diebstahl) der Registrierkasse Maßnahmen ergriffen werden bzw. **Meldungen an die Finanz** erfolgen. Grundsätzlich gilt hier, dass bei einem **48 Stunden übersteigenden Ausfall** der Signaturkarte **Beginn und Ende des Ausfalls** sowie eine allfällige Außerbetriebnahme (der Signaturkarte bzw. der Registrierkasse) binnen einer Woche über **FinanzOnline** gemeldet werden müssen. Kurzfristige **Lösungsmöglichkeiten** sind die **Erfassung** der Geschäftsfälle auf einer **anderen Registrierkasse** oder die **manuelle Belegerstellung**. Wichtig ist bei der manuellen Belegerstellung, dass vor der Verwendung der reparierten Registrierkasse sämtliche **Geschäftsvorfälle im Ausfallszeitraum nacherfasst** werden müssen. Es genügt dann allerdings die Bezugnahme auf die Belegnummer des händischen Belegs. Die **händischen Aufzeichnungen** sind überdies **aufzubewahren**. Diese Maßnahmen sind **nicht** notwendig, wenn die Registrierkasse geplant – beispielsweise **saisonal** – für einen längeren Zeitraum **außer Betrieb genommen** wird. Es muss dann allerdings ein **signierter Schlussbeleg** erstellt, ausgedruckt und aufbewahrt werden. Ebenso ist das **Datenerfassungsprotokoll** entsprechend auszulesen und aufzubewahren.

Die mit der **Umrüstung** auf das **Sicherheitssystem** verbundenen Kosten werden laut Info des BMF für eine „einfache“ Registrierkasse auf **voraussichtlich 400 bis 1.000 €** geschätzt, wobei Registrierkassenlösungen basierend auf Smartphone- und Cloudlösung günstiger sein können. Neben einer **Prämie** von 200 € für Anschaffung/Umrüstung sind auch die **Anschaffungskosten** als **Betriebsausgaben** steuerlich abzugsfähig.

3.5 Standardisierte Verrechnungspreisdokumentationspflicht

Die durch das **Verrechnungspreisdokumentationsgesetz** (VPDG) eingeführte **standardisierte** Verrechnungspreisdokumentationspflicht gilt bereits für Wirtschaftsjahre, die **ab 1.1.2016** beginnen. Die Verrechnungspreisdokumentation gem. VPDG muss nach Abgabe der Steuererklärung für das entsprechende Jahr auf Anfrage der österreichischen Finanzverwaltung **innerhalb von 30 Tagen** zur Verfügung gestellt werden. Der neuen Verpflichtung unterliegen Unternehmen, wenn die **Umsatzerlöse** in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren jeweils **50 Mio. € überschritten** haben. Es ist dann grundsätzlich ein **Local File** pro Gesellschaft in Österreich zu erstellen, sofern die Gesellschaft die Umsatzerlösgrenze überschritten hat. In Abhängigkeit von der Struktur und Größe des Konzerns müssen überdies ein **Master File** bzw. sogar ein **Country-by-Country (CbC) Report** (bei konsolidiertem Konzernumsatz über 750 Mio. €) erstellt bzw. vorgelegt werden.

Österreich folgt mit dem VPDG im Wesentlichen der von der **OECD** im **BEPS-Projekt** vorgeschlagenen **dreistufigen Dokumentationsstruktur** für Verrechnungspreise. In einem **Master File** ist üblicherweise der Konzern als Ganzes beschrieben und es sollen z.B. Informationen über die **Geschäftstätigkeit** und den **Organisationsaufbau** des Konzerns enthalten sein – dies hat auch den praktischen Vorteil, dass allgemeine Informationen nicht in jedem Local File wieder dargestellt werden müssen. **Kerninhalte** des **Local Files** sind die Beschreibung wesentlicher **konzerninterner Transaktionen** sowie die **Untermauerung der Fremdüblichkeit** der Verrechnungspreise (Angemessenheitsdokumentation). Die detaillierten Anforderungen an die Inhalte von Master File und Local File wurden im Verordnungswege konkretisiert, wobei Österreich auch hier den BEPS-Vorgaben folgt. Bei dem **CbC-Report** handelt es sich um eine **jährliche** länderweise aggregierte Aufbereitung von diversen **Unternehmenskennzahlen** wie z.B. gezahlte Ertragsteuern, noch zu zahlende Ertragsteuern (laufendes Jahr), Beschäftigtenanzahl usw. Diese Daten sollen den Finanzverwaltungen der verschiedenen Länder die Risikoanalyse und Auswahl der zu prüfenden Unternehmen erleichtern – **keinesfalls** darf jedoch allein aus diesen Daten geschlossen werden, dass die Verrechnungspreise eines Konzerns fremdüblich sind. Sofern eine österreichische Gesellschaft zur Abgabe des CbC-Reports (via FinanzOnline) verpflichtet ist, jedoch dieser Verpflichtung nicht bzw. nicht zeitgerecht, unrichtig oder unvollständig nachkommt, kann es **bei Vorsatz** zu einer Geldstrafe von bis 50.000 € kommen. Bei **grober Fahrlässigkeit** beträgt die maximale Geldstrafe 25.000 €.

Bei der **Sprache**, in welcher die Verrechnungspreisdokumentation erstellt werden kann, wird neben Deutsch (und anderen in Österreich geltenden Amtssprachen) **auch Englisch** vollwertig **anerkannt**. Da die Aufbereitung einer Verrechnungspreisdokumentation typischerweise mit **sehr hohem Aufwand** verbunden ist, sollte mit der Erstellung eher früher als später begonnen werden. **Innerhalb** der **30-Tage-Frist** nach Anfrage der Finanzverwaltung (z.B. im Zuge einer Betriebsprüfung) könnte sich die Aufbereitung einer umfassenden Verrechnungspreisdokumentation nämlich als äußerst schwierig gestalten. Wird im Rahmen einer **Betriebsprüfung** das österreichische **Local File** angefordert, jedoch vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt, zieht das **keine Geldstrafen** nach sich. Mit Hinweis auf die **Verrechnungspreisdokumentationspflicht** kann es allerdings zur Nichtanerkennung der Verrechnungspreise und zu **empfindlichen Hinzurechnungen** (steuerlichen Mehrergebnissen) im Rahmen der Betriebsprüfung kommen.



© Fotopixel.com - Fotolia

4 Fokus Unternehmer

4.1 Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern

Lange war es umstritten, ob die **Ausschlussbestimmung** für eine **Firmenwertabschreibung** bei **ausländischen Gruppenmitgliedern** eine unzulässige **Diskriminierung** darstellt. Auf Grundlage eines **EuGH-Urteils** sowie eines Erkenntnisses des **VwGH** (GZ 2015/15/0001 vom 10.2.2016) steht die Firmenwertabschreibung auch für Beteiligungen an ausländischen Körperschaften zu. Eine **BMF-Info** vom 16.6.2016 (BMF-010203/0178-VI/6/2016) nimmt zu praktischen **Folgefragen** Stellung:

Für die **Veranlagungszeiträume 2005 bis 2013** ist eine **Wiederaufnahme** bereits veranlagter Jahre aus Gründen des EuGH-Urteils bzw. des Erkenntnisses des VwGH **nicht möglich**, weil diese **keinen Wiederaufnahmegrund** nach § 303 BAO darstellen. Liegt ein anderer Wiederaufnahmegrund (z.B. Wiederaufnahme im Rahmen einer **Betriebsprüfung**) vor, hat die Geltendmachung der **Firmenwertabschreibung** im Rahmen des wiederaufgenommenen Verfahrens zu erfolgen.

Ab dem Veranlagungsjahr 2014 wurde die Firmenwertabschreibung durch das **Abgabenänderungsgesetz 2014** insofern begrenzt, als diese **nur mehr für vor dem 1.3.2014 erworbene Anteile** anzuwenden ist. Noch **offene Fünfehtel** aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die bereits davor angeschafft wurden, können weiter abgesetzt werden, wenn sich der **steuerliche Vorteil** aus der Firmenwertabschreibung beim **ursprünglichen Erwerb** auf die **Kaufpreisbemessung** auswirken konnte und die **Einbeziehung** der Körperschaft in eine **Unternehmensgruppe spätestens** für ein Wirtschaftsjahr erfolgt ist, das im **Kalenderjahr 2015** geendet hat. Bei der Anschaffung von Beteiligungen an **nicht unbeschränkt steuerpflichtigen (ausländischen) Gruppenmitgliedern** kann nach **Ansicht des BMF** grundsätzlich **nicht** davon **ausgegangen** werden, dass die **Firmenwertabschreibung** im **Kaufpreis Niederschlag** fand, da für eine solche Beteiligung gesetzlich **keine Firmenwertabschreibung vorgesehen** war und kein Vertrauensschutz gegeben ist. Dies gilt jedenfalls für jene Fälle, in denen die **Firmenwertabschreibung** für ausländische Gruppenmitglieder **nicht** bei der **erstmaligen Abgabe** der Steuererklärung beantragt wurde (und die Beteiligung auch innerhalb von drei Jahren ab Erwerb in die Unternehmensgruppe

einbezogen wurde). Wurde hingegen die **Firmenwertabschreibung** in der **Steuererklärung geltend** gemacht, so wird eine **Kaufpreisbeeinflussung** als **möglich** erachtet. Die **Firmenwertabschreibung** steht dann bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen auch für die Veranlagungszeiträume **ab 2014** zu.

4.2 Teilwertabschreibung nach Großmutterzuschuss an eine gruppenfremde Gesellschaft

Großmutterzuschüsse bewirken nicht nur bei der den Zuschuss leistenden Großmuttergesellschaft eine **Erhöhung der Anschaffungskosten** am Beteiligungsansatz an der **Zwischengesellschaft** (Mutter), sondern auch eine **Erhöhung der Anschaffungskosten** bei der **Muttergesellschaft** selbst in Bezug auf ihre **Anteile an der Enkelgesellschaft**. Bei **Sanierungszuschüssen** kommt es jedoch in einem nächsten Schritt oftmals zu einer **Abschreibung**, wenn der um den Zuschuss **erhöhte Beteiligungsbuchwert** durch den Wert der Muttergesellschaft wie auch der Enkelgesellschaft (weiterhin) **nicht gedeckt** ist. Um **mehrfache Abwertungen zu verhindern** (Großmutter schreibt ihre Beteiligung an der Mutter und die Mutter ihre Beteiligung an der Enkelgesellschaft ab – sogenannte **Kaskadenwirkung**) darf seit dem **Steuerreformgesetz 2005** nur mehr die Zuschuss leistende Gesellschaft, somit die **Großmuttergesellschaft**, eine **Teilwertabschreibung** auf die erhöhten Anschaffungskosten ihrer Beteiligung an der Muttergesellschaft geltend machen.

Im Zusammenspiel mit dem **Verbot von Teilwertabschreibungen an Gruppenmitgliedern** in einer steuerlichen Unternehmensgruppe nach § 9 KStG können diese Bestimmungen jedoch dazu führen, dass es **zu gar keiner Abschreibung** kommt. Sofern die **Enkelgesellschaft nicht** der steuerlichen **Unternehmensgruppe** angehört, hat der UFS (nunmehr BFG) im Jahr 2013 die Auffassung vertreten, dass bei der **Muttergesellschaft** die **Beteiligungsabschreibung geltend gemacht werden kann**. Im aufgrund einer Amtsbeschwerde **fortgesetzten Verfahren** hat der **VwGH** (GZ 2013/15/0139 vom 10.3.2016) davon **abweichend entschieden**, dass die **Beteiligungsabschreibung nicht** bei der gruppenzugehörigen **Muttergesellschaft**, sondern bei der **Großmuttergesellschaft** (welche den **Zuschuss geleistet** hat) möglich ist.

Die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung im Sinne einer teleologischen Reduktion der **Verlustverwertungsbeschränkungen** ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings ist dann **Vorsicht geboten**, wenn die gruppenzugehörige **Muttergesellschaft** (Zwischengesellschaft) eine **operative Gesellschaft** ist (oder auch andere Beteiligungen hält) und aufgrund stiller Reserven in anderen Vermögenswerten ihr **Wert** auch **nach Erhöhung des Beteiligungsansatzes gedeckt** ist. In diesem Fall kann die **Großmuttergesellschaft keine Abschreibung** vornehmen und die Beteiligungsabschreibung bei der Muttergesellschaft ist ebenfalls ausgeschlossen. Die **Berücksichtigung des Wertverlustes an der Enkelgesellschaft** wird daher im Ergebnis von der **Wertminderung** aus der **Beteiligung an der Muttergesellschaft abhängig** gemacht.

4.3 BMF-Information zur Verlustausgleichsbeschränkung bei kapitalistischen Mitunternehmern

Im Zuge der **Steuerreform 2015/16** wurde der § 23a EStG neu gefasst und (erweiterte) **Verlustausgleichsbeschränkungen** für kapitalistische Mitunternehmer **eingeführt**. Hintergrund der Regelung war, dass **zugewiesene Verluste** aus Mitunternehmerschaften **bisher** grundsätzlich

unbeschränkt mit **positiven anderen Einkünfte ausgeglichen** werden und, soweit dies nicht möglich ist, auch **vorgetragen** werden konnten. Steht diesen Verlusten aber **keine unbeschränkte Haftung des Mitunternehmers** (gegenüber Gläubigern) gegenüber, werden sie **wirtschaftlich nicht getragen**. Mit Wirksamkeit **ab 2016** können Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern, wenn sie **natürliche Personen** sind, nur **bis** zur Höhe des **steuerlichen Kapitalkontos** mit anderen Einkünften ausgeglichen oder vorgetragen werden. Übersteigende Verluste werden auf „**Wartetaste**“ gelegt.

Eine **BMF-Info** (BMF-010203/0200-VI/6/2016 vom 7.7.2016) nimmt diesbezüglich zu Zweifelsfragen bzw. praktischen Anforderungen dieser neuen Regelung aus Sicht der Finanzverwaltung Stellung:

- » **Betroffener Personenkreis:** Betroffen sind **kapitalistische Mitunternehmer**, das sind solche, deren **Haftung eingeschränkt** ist (wie insbesondere bei Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschaftern) und die **keine** „ausgeprägte Unternehmerinitiative“ entfalten.
- » **(Fehlende) Mitunternehmerinitiative:** Eine aktive unternehmerische Mitarbeit schließt die Anwendung der Wartetastenregelung aus. Diese **Mitarbeit** muss allerdings deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgehen. Die Übernahme der **Geschäftsführung** oder die Tätigkeit als **Prokurist** (Kommanditisten sind ja ex lege von der Geschäftsführung ausgeschlossen) wird in der Regel eine **ausreichende Mitarbeit** begründen. Eine bloß sporadische Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften reicht allerdings nicht aus. Seitens der **Finanzverwaltung** wird als **quantitatives Kriterium** eine **durchschnittliche Mitarbeit** von **mindestens 10 Wochenstunden** als erforderlich angesehen. Die arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit spielt keine Rolle, das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG (z.B. Kommanditist bis 25%) oder GSVG aus dieser Beteiligung wird allerdings als **Indiz** für das Vorliegen einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative gelten. Wird ein Kommanditist gleichzeitig als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG tätig und führt er in dieser Funktion **auch** die Geschäfte der KG, reicht dies als **indirekte Mitunternehmerinitiative** aus.
- » **Maßgebliches Kapitalkonto:** Das **Verlustausgleichspotential** ist **begrenzt** durch das **steuerliche Kapitalkonto**, welches sich aus der einbezahlten Gesellschaftereinlage, allfälligem Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt, **nicht entnommenen laufenden steuerlichen Gewinnen** und weiteren Einlagen (abzüglich Entnahmen) in das Gesellschaftsvermögen zusammensetzt. **Sonderbetriebsvermögen** (beispielsweise Darlehensforderungen an die Mitunternehmerschaft, an die Gesellschaft vermietete Immobilien etc.) sind bei der Ermittlung des Standes des maßgeblichen Kapitalkontos hingegen **nicht zu berücksichtigen**.
- » **Ermittlung des Anfangsbestands des Kapitalkontos (Beginn 2016):** Der steuerliche Stand kann vom **unternehmensrechtlichen Kapitalkontostand abgeleitet** werden, indem dieser um die **temporären Differenzen** zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (z.B. aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalrückstellungen usw.). Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.
- » **Fortführung des Kontos:** Für jeden Mitunternehmer ist die **Entwicklung** des steuerlichen Kapitalkontos und der **Wartetastenverluste** in der Einkünftefeststellungserklärung darzustellen.

Dafür ist grundsätzlich der Anfangsstand um Gewinne und Einlagen zu erhöhen sowie um Verluste und Entnahmen zu vermindern. Es bestehen jedoch **keine Bedenken**, wenn das **steuerliche Kapitalkonto** wie zuvor beschrieben durch Adaptierung des unternehmensrechtlichen Standes **abgeleitet** wird.

- » **Verrechnung (Aktivierung) von Wartetastenverlusten:** Neben der Nutzung in Folge der **Verrechnung mit Gewinnen** kommt auch eine **Nutzung durch Einlage** in Frage (begründet durch die damit verbundene Erhöhung des Risiken ausgesetzten Kapitals). Liegen in einem Jahr **sowohl ein Gewinnanteil** als auch ein **Einlagenüberhang** vor, ist der **Gewinnanteil vorrangig mit Wartetastenverlusten zu verrechnen**. Wird eine Einlage lediglich vor dem Bilanzstichtag offenkundig deshalb geleistet, um die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten zu erreichen, und bald darauf wieder entnommen, gilt sie nicht als dem Betriebsvermögen zugeführt (dies soll **Missbrauch verhindern**). Als **Einlage gilt** hingegen auch eine tatsächliche **Haftungsinanspruchnahme** des Gesellschafters.
- » **Änderungen der Rechtsstellung des Mitunternehmers:** Bei Wechsel in die **unbeschränkte Haftung** (z.B. als Komplementär oder offener Gesellschafter) kommt es zur **Verrechnungsfähigkeit der Wartetastenverluste** zumal der Gesellschafter dann auch für **Altschulden unbeschränkt haftet**. Wandelt sich die Stellung bloß aufgrund einer erhöhten Mitunternehmerinitiative, löst dies nach Ansicht der Finanzverwaltung hingegen **keine Verrechenbarkeit** von bisherigen Wartetastenverlusten aus. Lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste unterliegen **nicht mehr** dem § 23a EStG.
- » **Ausscheiden des Mitunternehmers:** Bei der **entgeltlichen Übertragung** kommt es zur **Verrechnung** des restlichen Wartetastenverlustes mit dem **Veräußerungsgewinn**, der jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos, das nicht aufgefüllt werden muss, anzusetzen ist. Wird der Anteil **unentgeltlich übertragen**, gehen Wartetastenverluste auf den Übernehmer über.

4.4 Sanierung eines umsatzsteuerlichen Doppelerwerbs bei Dreiecksgeschäften

Umsatzsteuerliche Dreiecksgeschäfte sind ein beliebter Weg, **Reihengeschäfte** von drei Unternehmern aus **drei unterschiedlichen Mitgliedstaaten** abzuwickeln, indem sie dem mittleren Unternehmer (**Erwerber**) die Möglichkeit bieten, Waren von einem Unternehmer aus einem anderen EU-Mitgliedstaat an einen Unternehmer in einem dritten EU-Mitgliedstaat (**Empfänger**) zu verkaufen, **ohne** sich im dritten EU-Mitgliedstaat (**Empfängerland**) **umsatzsteuerlich registrieren zu müssen**.

Missglückt ein Dreiecksgeschäft, so tätigt der **mittlere Unternehmer** einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** aufgrund der Verwendung der österreichischen UID, für den jedoch **kein Vorsteuerabzug** zusteht, da die **Warenbewegung** nicht in Österreich, sondern im **Empfängerland endet**. Ein derartiger innergemeinschaftlicher Erwerb besteht so lange, bis **nachgewiesen** wird, dass der **innergemeinschaftliche Erwerb im Empfängerland** der Waren **besteuert** wird. Dieser **Nachweis gelingt** in der Regel nur durch eine **umsatzsteuerliche Registrierung** in diesem Land.

Entsprechend einer **BMF-Info** (BMF-Info-010219/0105-VI/4/2016 vom 1.3.2016) besteht eine **weitere Möglichkeit**, den **Nachweis der Besteuerung im Empfängerland** zu erbringen, **ohne** sich dort umsatzsteuerlich **registrieren** zu müssen. Dazu ist es notwendig, dass im **Empfängerland** die **Vereinfachungsregelungen** des Dreiecksgeschäfts **trotzdem** anwendbar sind. Der Nachweis kann

durch eine **Bestätigung der Finanzverwaltung** des Empfängerlandes erbracht werden. Alternativ dazu kann der Nachweis der Besteuerung auch durch andere Unterlagen (**Steuerbescheide** bzw. **Steuererklärungen** mitsamt nachvollziehbarer Daten aus dem Rechnungswesen des Empfängers, aus denen hervorgeht, dass der Erwerb berücksichtigt wurde) erfolgen. Sofern dieser **Nachweis gelingt**, besteht auch **ohne umsatzsteuerliche Registrierung** im Empfängerland die Möglichkeit, das **Dreiecksgeschäft** zu „sanieren“ und somit einen **Doppelerwerb** zu **verhindern**.

Diese BMF-Info scheint **auf den ersten Blick** ein probates Mittel zu sein, um den umsatzsteuerlichen Doppelerwerb vermeiden zu können, ohne sich im Empfängerland umsatzsteuerlich registrieren zu müssen. Es bleibt jedoch **abzuwarten**, wie einfach es in der Praxis sein wird, von seinem **Kunden** den **Nachweis der Besteuerung** zu erhalten. Schließlich würde er dadurch betriebsinterne Daten an seinen Lieferanten weitergeben.

4.5 Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte oder wie Kundenfreundlichkeit zu umsatzsteuerlichen Problemen führen kann

Aus falsch verstandener **Kundenfreundlichkeit** kommt es immer wieder vor, dass Unternehmen sich unnötigen **umsatzsteuerlichen Risiken** aussetzen. Wie oft passiert es, dass Kunden Waren bestellen, die ein Unternehmer nicht vor Ort auf Lager hat? Also wird der **Hersteller** (z.B. in Deutschland) kontaktiert, die **Ware bestellt** und gleich gebeten, die **Ware direkt** an den **Kunden** (z.B. in Frankreich) zu **senden**. Sowohl Hersteller, Unternehmer als auch Kunde sind mit der geplanten Abwicklung zufrieden. Leider können sich aber für den Unternehmer aus diesem **Reihengeschäft** ernste umsatzsteuerliche Konsequenzen in Deutschland oder in Frankreich ergeben.

Ein **umsatzsteuerliches Reihengeschäft** liegt immer dann vor, wenn mehrere Unternehmer über **denselben Gegenstand** Lieferungen vereinbaren, wobei die **Warenbewegung** direkt **vom ersten** Unternehmen (hier in Deutschland) **zum letzten** Unternehmen (hier in Frankreich) stattfindet und eine Partei für die komplette **Transportorganisation** verantwortlich ist. Im Rahmen dieses Reihengeschäfts findet daher eine **Lieferung** vom Hersteller in **Deutschland** an den Unternehmer in Österreich statt und eine weitere **Lieferung** vom Unternehmer in Österreich an den Kunden in **Frankreich**, wobei die Warenbewegung direkt von Deutschland nach Frankreich erfolgt. Diese beiden Lieferungen sind **umsatzsteuerlich getrennt** zu beurteilen. Dabei wird zwischen einer „**bewegten Lieferung**“ und einer „**ruhenden Lieferung**“ unterschieden.

Ein Reihengeschäft besteht immer aus **nur einer bewegten Lieferung**, diese gilt es daher als erstes zu **identifizieren**. Die bewegte Lieferung ist dabei immer jene Lieferung, die an den Unternehmer ausgeführt wird, der den **Transport tatsächlich organisiert** (d.h. er beauftragt entweder einen Spediteur oder transportiert die Waren selbst durch eigene LKWs). Führt der erste Unternehmer der Reihe den Transport durch, so ist seine Lieferung die bewegte Lieferung. Mit anderen Worten, egal ob der erste (Deutschland) oder der zweite (Österreich) Unternehmer eines Reihengeschäfts den Transport organisiert, ist **immer die erste Lieferung** (die Lieferung von Deutschland an Österreich) die **bewegte Lieferung**. **Organisiert** der **Kunde** in Frankreich **den Transport** oder holt dieser die Waren in Deutschland ab, so ist die **bewegte Lieferung** die Lieferung des **zweiten** (Österreich) Unternehmers **an den dritten** Unternehmer (Frankreich). Diese Zuordnung ist deshalb wichtig, da die **bewegte Lieferung** an jenem Ort **steuerbar** ist, an dem die **Warenbewegung beginnt** und sofern die Warenbewegung in einen anderen EU-Mitgliedsstaat geht (und sämtliche **Buch- und**

Versandnachweise vorliegen) als **innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei** ist. Endet die Warenbewegung im **Drittland**, so liegt unter Umständen eine **steuerfreie Ausfuhrlieferung** vor. Hat man die bewegte Lieferung identifiziert, ist die weitere umsatzsteuerliche Beurteilung der Liefergeschäfte relativ einfach. Alle anderen **Lieferungen vor der bewegten Lieferung** sind steuerbar und **steuerpflichtig am Ursprungsort** der Lieferung, d.h. dort, wo die Warenbewegung begonnen hat. Alle Lieferungen **nach der bewegten Lieferung** sind steuerbar und **steuerpflichtig** an jenem Ort, an dem die **Warenbewegung endet**. Für das oben beschriebene Beispiel bedeutet dies folgendes:

Hat der deutsche oder der österreichische Unternehmer den Transport organisiert, so findet die **bewegte Lieferung zwischen dem deutschen und dem österreichischen Unternehmen** statt. Der deutsche **Hersteller** fakturiert eine **innergemeinschaftliche Lieferung** an den österreichischen Unternehmer und dieser gibt seine **französische UID** an und erklärt in Frankreich einen **innergemeinschaftlichen Erwerb**. Die anschließende **ruhende Lieferung** - die Lieferung des österreichischen Unternehmers an den **französischen Kunden** - ist steuerbar und **steuerpflichtig in Frankreich**. In dieser Konstellation muss sich der österreichische Unternehmer **in Frankreich umsatzsteuerlich registrieren** lassen. Würde der österreichische Unternehmer in diesem Fall seine österreichische UID angeben, so muss er einen **innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich** melden, für den jedoch **kein Vorsteuerabzug** möglich ist (sog. **Doppelerwerb**). Der innergemeinschaftliche Erwerb fällt erst dann weg, wenn nachgewiesen wird, dass der Erwerb in Frankreich gemeldet und versteuert wurde. Für genau dieses Szenario (drei Unternehmer aus **drei unterschiedlichen EU-Mitgliedsstaaten** schließen über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab) gibt es allerdings die sog. **Dreiecksvereinfachung**. Diese erlaubt es dem österreichischen Unternehmer, seiner **Registrierungspflicht in Frankreich zu entkommen**, indem der österreichische Unternehmer in seiner **Rechnung an den französischen Kunden** darauf hinweist, dass ein **Dreiecksgeschäft** vorliegt und die **Steuerschuld** auf den **französischen Kunden übergeht**. Diese Dreiecksvereinfachung ist allerdings aus österreichischer Sicht nur in sehr eingeschränkten Fällen anwendbar – insbesondere nur dann, wenn die **Erklärungspflicht** (Meldung des Ausgangsumsatzes in der **Zusammenfassenden Meldung** und Meldung des Erwerbs in Kz 077 der UVA) **erfüllt** und eine **korrekte Rechnung** ausgestellt wurden.

Holt der **französische Kunde** die **Waren in Deutschland ab** oder **beauftragt** er einen **Spediteur** mit dem Transport der Waren von Deutschland nach Frankreich, so ist die **bewegte Lieferung** die Lieferung des österreichischen Unternehmers an den französischen Unternehmer. Der österreichische Unternehmer fakturiert eine **innergemeinschaftliche Lieferung** ab Deutschland auf die französische UID des Kunden. Diese innergemeinschaftliche Lieferung ist in der **deutschen Zusammenfassenden Meldung** als innergemeinschaftliche Lieferung zu melden. Die ruhende Lieferung des deutschen Herstellers an den österreichischen Unternehmer ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. In diesem Fall benötigt der österreichische Unternehmer eine **umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland** zur Abwicklung dieses Reihengeschäfts. Werden diese umsatzsteuerlichen Besonderheiten nicht rechtzeitig bedacht, können sich aus **deutscher** bzw. aus **französischer Sicht** **ernste umsatzsteuerliche Konsequenzen** ergeben, da französische Umsatzsteuer nicht abgeführt wurde bzw. in Deutschland die innergemeinschaftliche Lieferung nicht gemeldet wurde. Die **Strafen** können je nach Land empfindlich ausfallen.

4.6 Rechnungsmerkmale bei Inlandslieferungen bzw. sonstigen Leistungen im Inland

Voraussetzung für den **Vorsteuerabzug** ist, dass die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wurde und eine **ordnungsgemäße Rechnung** im Sinne des § 11 UStG vorliegt.

Rechnung																								
Max Muster GmbH Hauptstrasse 21/14 2020 Hollabrunn		Kundennummer: 999999		9																				
		Belegnummer: 1234/2016																						
Vertragspartner: Max Muster GmbH Hauptstrasse 21/14 2020 Hollabrunn		UID: ATU 987654321		8																				
		Belegdatum: 05.12.2016																						
4		Fälligkeit: prompt		5																				
		Zeitraum Leistung: 11/2016 - 12/2016																						
8		Zahlungsart: Einzieher		9																				
		Tel: +43 (0) 123456789																						
1		Fax: +43 (0) 12345678900		10																				
		E-mail: info@musterleistung.at																						
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Menge</th> <th>Betrag in EUR exkl. USt.</th> <th>USt.</th> <th>Betrag USt.</th> <th>Betrag in EUR inkl. USt.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Produkt1</td> <td>1</td> <td>17,99</td> <td>20%</td> <td>3,60</td> <td>21,59</td> </tr> <tr> <td>Gesamtsumme</td> <td></td> <td>17,99</td> <td></td> <td>3,60</td> <td>21,59</td> </tr> </tbody> </table>								Menge	Betrag in EUR exkl. USt.	USt.	Betrag USt.	Betrag in EUR inkl. USt.	Produkt1	1	17,99	20%	3,60	21,59	Gesamtsumme		17,99		3,60	21,59
	Menge	Betrag in EUR exkl. USt.	USt.	Betrag USt.	Betrag in EUR inkl. USt.																			
Produkt1	1	17,99	20%	3,60	21,59																			
Gesamtsumme		17,99		3,60	21,59																			
<p>Unsere Kontodaten: IBAN: AT512976583000156823, BIC: AUAGTWXX</p> <p>Bei Bankeinzug bitte nicht einzahlen. Einwände gegen diese Rechnung sind bis spätestens 4 Wochen nach Rechnungserhalt schriftlich möglich, ansonsten gilt sie als anerkannt. Zahlung: Prompt bei Erhalt der Rechnung, 12% p. a. Verzugszinsen.</p> <p>Bei Fragen zu dieser Rechnung stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung: Mo-Fr, 08-17 Uhr</p>																								
1		Dienstleistung Muster GmbH Rathausplatz 5, 2000 Stockerau																						
		FN 123123a, Landesgericht Korneuburg, Firmensitz: Stockerau UID-NR. ATU12345678																						
		DVR-Nr: 12346567																						

Damit die auf einer **Eingangsrechnung** ausgewiesene Umsatzsteuer als **Vorsteuer** abzugsfähig ist, muss die Rechnung daher folgende Angaben enthalten:

Eingangsrechnung: Rechnungen von Ihren Lieferanten. **Ausgangsrechnung:** Rechnungen an Ihre Kunden (=Leistungsempfänger). Die Ausfertigung der Rechnungen unterliegt bestimmten **Formalerfordernissen**. Nachfolgende Angaben sind beim Rechnungsempfänger Voraussetzung für den Vorsteuerabzug! Eine Rechnung über 400 € (inkl. USt) hat gemäß §11 UStG folgende Punkte zu beinhalten:

1. Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmens.
2. Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung.
3. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag **10.000 € übersteigt**, ist die UID-Nummer des Leistungsempfängers anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz/ Sitz hat oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt/eine Betriebsstätte hat UND der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.
4. Die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung.
5. Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung bzw. den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.
6. Das Entgelt für die Lieferung/die sonstige Leistung und den anzuwendenden Steuersatz; im Fall einer Steuerbefreiung hat die Rechnung einen Hinweis zu enthalten, dass für diese Lieferung/ sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.
7. Den auf das Entgelt entfallenden Umsatzsteuerbetrag in EUR (ggf. Umrechnungskurs mit Kurs des BMF bzw. EZB Kurs).
8. Das Ausstellungsdatum (bei Bargeschäften genügt der Hinweis "Lieferdatum = Rechnungsdatum", eines der beiden Daten muss jedoch tatsächlich angegeben sein).
9. Fortlaufende Rechnungsnummer.
10. **UID-Nummer** des Unternehmers, sofern er im Inland Lieferungen/sonstige Leistungen erbringt, für die Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Bei Rechnungen, deren **Gesamtbetrag 400 €** (inkl. USt) **nicht** übersteigt, genügen folgende Angaben:

- » Ausstellungsdatum,
- » Name und Anschrift des liefernden/leistenden Unternehmers,
- » Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände/Art und Umfang der sonstigen Leistung,
- » Tag der Lieferung/der sonstigen Leistung/Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt,
- » Entgelt und der Steuerbetrag,
- » Steuersatz.

Weiters ist darauf zu achten, dass Eingangsrechnungen, die Sie als Unternehmer erhalten, ebenfalls diese Rechnungsbestandteile enthalten. Nur dann berechnen Sie zu einem Vorsteuerabzug. **Fehlerhafte Rechnungen** bzw. Rechnungen, die den USt-Vorschriften nicht entsprechen, müssen vom Lieferanten **korrigiert** werden.

4.7 Ausschluss der Energieabgabenvergütung für Dienstleistungsbetriebe verstößt gegen EU-Recht

Mit dem **BBG 2011** wurde die **Energievergütung auf Produktionsbetriebe eingeschränkt**. Nachteilig von der Änderung betroffen waren dabei **energieintensive Betriebe** des **Dienstleistungssektors** wie etwa Einkaufszentren, Hotels oder Skiliftbetreiber, die durch diese Änderung die über den Selbsthalt hinausgehende Erstattung der Energieabgaben verloren haben. Gegen diese **Gesetzesänderung** haben betroffene Unternehmen **Beschwerde** erhoben und diese mit einem **Verstoß gegen geltendes EU-Recht** begründet. Der **EuGH** (21.7.2016, Rs C-493/14) ist diesen Bedenken gefolgt und hat die Einschränkung als **Verstoß gegen das Unionsrecht** gewertet. Begründet wird dies damit, dass die Änderung im Sinne einer Einschränkung dieser Beihilfe im Jahr 2011 **nicht ordnungsgemäß** bei der **Kommission angemeldet** wurde und damit das **strenge Transparenzgebot** im Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen **unterlaufen** wurde.

Mangels Genehmigung der geänderten Rechtslage durch die Kommission ist daher vom **Fortbestehen** der bis zum BBG 2011 **geltenden Rechtslage** auszugehen. Dies bedeutet, dass der Ausschluss von Dienstleistungsunternehmen nicht wirksam wurde und diese daher Anträge auf **Energieabgabenvergütung für die Zeiträume nach dem 1.2.2011** stellen können. Ein solcher Antrag kann **bis zu fünf Jahre rückwirkend** gestellt werden. Noch **unklar** ist die Situation für Dienstleistungsbetriebe, die für die Energieabgabenvergütung für 2011 bzw. für Jänner 2011 bereits einen **rechtskräftigen Bescheid** erwirkt haben.

Komplex wird die Angelegenheit auch für **Zeiträume ab 2015**. Das BMF hat am 12.12.2014 die **Beihilfe** der **Kommission gemeldet**, wodurch die **Einschränkung** auf Produktionsbetriebe ab diesem Zeitpunkt **möglicherweise zulässig** ist. Dieser Punkt wird im gegenständlichen Judikat des EuGH nicht behandelt. Da die **alte Rechtslage** auch für **Produktionsunternehmen günstiger** ist, kann sich auch für diese – in Abhängigkeit vom Verfahrensstand – möglicherweise ein **höherer Rückvergütungsanspruch** ergeben.

4.8 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafter-Verrechnungskonto

Forderungen von **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG) **gegenüber** ihren **Gesellschaftern**, welche oftmals gleichzeitig in der Gesellschaft auch die Geschäftsführerfunktion bekleiden, werden von der Finanzverwaltung traditionell **kritisch gesehen** und nicht selten in Richtung **verdeckte Gewinnausschüttung** gewertet. In den letzten Jahren hat sich die Judikatur des VwGH dahingehend bewegt, dass selbst das **Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung** zu Laufzeit und Tilgungsmodalitäten oder das Nichtvorliegen einer Besicherung **nicht zwangsläufig** zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung** mit entsprechender KEST-Vorschreibung führt. Sofern die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht des Gesellschafters **tatsächlich eine Verbindlichkeit** von ihm gegenüber der Gesellschaft darstellt und eine **Rückzahlung ernsthaft gewollt** und auch aufgrund seiner Bonität **möglich** ist, handelt es sich nach der neueren Judikatur des VwGH (zuletzt vom 26.2.2015, GZ 2012/15/0177) um **keine verdeckte Gewinnausschüttung**. Diese Linie zeigt nun auch in der Spruchpraxis des BFG entsprechende Wirkung.

In einer Entscheidung des BFG (GZ RV/2100720/2015 vom 28.9.2015) in einem Verfahren, bei welchem es neben verfahrenstechnischen Fragen auch um die **Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers** ging, hielt das BFG fest, dass neben dem vorhandenen Privatvermögen und anderen Einkünfte **auch der Wert der Gesellschaftsanteile** selbst in die Bonitätsprüfung einbezogen

werden kann. Die **Dokumentation der ernsthaften Rückzahlungsabsicht** kann insbesondere durch jährliche Anerkenntnis der Verbindlichkeit im Rahmen der Beschlussfassung zum Jahresabschluss, durch **Bezahlen der laufenden Zinsen** oder durch andere laufende Einzahlungen auf das Verrechnungskonto erfolgen.

Die **neue Entscheidungspraxis ist zu begrüßen**, da sie auf die **materiellen Fragen** der **Rückzahlungsabsicht und Rückzahlungsfähigkeit** abstellen und weniger formale Aspekte in den Vordergrund stellen. Aus **Vorsichtsgründen** sollte aber dennoch weiterhin auf die **Schriftlichkeit der Vereinbarung** und auf die Festlegung fremdüblicher Laufzeiten und Konditionen geachtet werden, da im Falle eines fraglichen Gesamterscheinungsbilds auch formale Aspekte auf eine **fehlende Fremdüblichkeit** hindeuten können.

4.9 Auftraggeberhaftung bei Scheinunternehmen – Liste auf BMF-Homepage veröffentlicht

Das mit 2016 in Kraft getretene **Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz (SBBG)** hat die Verhinderung und Verfolgung von **Sozialbetrug**, welcher insbesondere durch **Scheinunternehmen** hervorgerufen wird, zum Ziel. Unter Sozialbetrug versteht man **strafrechtlich verbotene Handlungen** wie etwa die Nichtweiterleitung von Sozialversicherungsbeiträgen, die vom Dienstnehmer einbehalten wurden, das **betrügerische Anmelden** zur Sozialversicherung oder Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse oder die **organisierte Schwarzarbeit**. Die Bekämpfung von Sozialbetrug erfordert eine bessere Zusammenarbeit zwischen den Behörden und Einrichtungen, weshalb auch eine **Sozialbetrugsdatenbank** zur Verfügungsstellung von Informationen und Daten geschaffen wurde.

Entsprechend des SBBG sind **Scheinunternehmen** vorrangig darauf ausgerichtet, **Lohnabgaben, Beiträge zur Sozialversicherung**, Zuschläge nach dem BUAG oder Entgeltansprüche von Arbeitnehmern zu **verkürzen** oder Personen zur Sozialversicherung anzumelden, um Versicherungs-, Sozial- oder sonstige Transferleistungen zu beziehen, obwohl diese **keine unselbständige Erwerbstätigkeit** aufnehmen (dadurch kommt es zu einem ungerechtfertigten umfassenden Versicherungsschutz für diese Personen). Wurde ein solches **Scheinunternehmen rechtskräftig festgestellt**, so ist es auch **im Internet** – auf einer Liste auf der **Homepage des Bundesministeriums für Finanzen** – zu **veröffentlichen**. Ab diesem **Zeitpunkt** wird es auch für Unternehmen kritisch, welche in **Geschäftsbeziehungen mit diesen Scheinunternehmen** treten und als deren **Auftraggeber** agieren. **Wusste der Auftraggeber** nämlich im Zeitpunkt der Auftragserteilung – oder **hätte er wissen müssen** - dass es sich beim **Auftragnehmer** um ein **Scheinunternehmen** handelt, so **haftet er zusätzlich** zum Scheinunternehmen **als Bürge und Zahler** gem. § 1357 ABGB für Ansprüche auf das gesetzliche, durch Verordnung festgelegte oder kollektivvertragliche **Entgelt für Arbeitsleistungen** im Rahmen der Beauftragung der beim Scheinunternehmen beschäftigten Arbeitnehmer.

Auf der **BMF-Homepage** kann unter <https://service.bmf.gv.at/service/all/lsu/> gezielt nach **Scheinunternehmen gesucht** werden bzw. die derzeit **aktuelle Liste** aufgerufen werden. Neben dem Namen des rechtskräftig per Bescheid festgestellten Scheinunternehmens sind auch – Verfügbarkeit vorausgesetzt - Informationen wie etwa Anschrift, **Firmenbuchnummer** oder **UID-Nr.** angegeben. Für die Praxis ist es daher **ratsam**, insbesondere **vor Aufnahme von Geschäftsbeziehungen** mit bisher unbekanntem Unternehmen, einen Blick auf die aktuelle Liste der Scheinunternehmen zu werfen, um nicht im **Extremfall** für die **Löhne** der Arbeitnehmer des Scheinunternehmens **haften** zu müssen. Sofern der Dienstgeber (das **Scheinunternehmen**) **nicht ermittelt** werden kann, so kann das Auftrag gebende Unternehmen **auch** zur **Haftung für die Sozialversicherungsbeiträge** herangezogen werden.



© Robert Kneschke - Fotolia

5 Fokus Arbeitnehmer

5.1 Sprachkurs „Business Conversation“ als Werbungskosten abzugsfähig

Das BFG hatte (GZ RV/2100473/2013 vom 3.12.2015) über die **Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten** bezüglich eines englischen **Sprachkurses „Business Conversation“** zu entscheiden und kam dabei zum Ergebnis, dass schon der Name des besuchten Kurses „Business Conversation“ darauf schließen lässt, dass der Kurs an Teilnehmer gerichtet ist, die ihre **Sprachkenntnisse für berufliche Zwecke** verbessern wollen. Das BFG **bejahte die Abzugsfähigkeit** in diesem Fall, da es sich um eine **Außendienstmitarbeiterin einer Kosmetikfirma** handelte, deren Kundenstock zu einem großen Teil englischsprachig war (z.B. Touristen).

Generell sind **Fortbildungskosten** abzugsfähig, sofern sie dazu dienen im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den Anforderungen des spezifischen Berufslebens gerecht zu werden. Bei **Sprachkursen** liegen Fortbildungskosten jedenfalls vor, wenn in diesen Kursen **berufsspezifische Sprachkenntnisse** (z.B. Fachvokabular für Ärzte, Recht, Technik, Wirtschaft etc.) vermittelt werden und diese **Kenntnisse im Beruf benötigt** werden.

Sprachkurse allgemeiner Natur sind nur abzugsfähig, wenn diese auf Grund **konkreter Erfordernisse** im ausgeübten Beruf **benötigt** werden. (z.B. Grundkenntnisse in Englisch für Kellner, Sekretärin, Telefonistin, Verkäuferin oder Italienischkurs für einen Exportdisponenten mit dem Aufgabengebiet Export nach Italien etc.). So hatte das BFG bereits in einer anderen Entscheidung Aufwendungen für den Kurs „Cambridge Business English Certificate“ für eine Assistentin der Geschäftsführung als Werbungskosten anerkannt. Die Abzugsfähigkeit von **Sprachkursen**, welche **im Ausland abgehalten** werden, ist bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen **ebenso möglich**. Die **Reise- und Aufenthaltskosten** werden in der Regel jedoch den nicht abzugsfähigen Kosten der **privaten Lebensführung** zugerechnet, soweit nicht die ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar ist.

Den ebenfalls geltend gemachten **Kosten für Kleidung** (Blusen, Kleid, Hose etc.) wurde vom BFG jedoch die **steuerliche Anerkennung versagt**. Mit Verweis auf VwGH-Judikatur sind nämlich Aufwendungen für **Arbeitskleidung**, die vom Arbeitnehmer **auch privat getragen werden kann**,

da es sich nicht um typische Berufskleidung handelt, **nicht als Werbungskosten** absetzbar. Dies gilt selbst dann, wenn die **Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung** (z.B. bei Meetings und Konferenzen) **getragen** wird.

5.2 Arztbesuch im Krankenstand muss dem Arbeitgeber angekündigt werden

Der Krankenstand dient der **Genesung des Arbeitnehmers** und ist daher mit gewissen **Pflichten** des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers verbunden. Bedeutend ist dabei, dass sich der **Arbeitnehmer schonen soll** und daher auch der Aufenthalt außerhalb seines Zuhauses – abgesehen z.B. von Arztbesuchen bzw. wenn es der Heilung förderlich ist – nur begrenzt erlaubt ist. Auf der anderen Seite soll auch der Arbeitgeber den kranken Arbeitnehmer während des Krankenstands „in Ruhe lassen“. Im Sinne der Wahrung der **betrieblichen Interessen des Arbeitgebers** kann es vor allem bei längeren Krankenständen jedoch sein, dass der Arbeitnehmer seiner **Auskunftspflicht** auch **während des Krankenstands** nachkommen muss (z.B. per E-Mail oder Telefon).

Selbst der **Weg zum Arzt**, welcher ja während des Krankenstands regelmäßig von zuhause aus erfolgt, sollte aus **versicherungstechnischen Gründen** mit Bedacht besprochen werden. Der **Oberste Gerichtshof** hatte sich diesbezüglich mit einem tragischen Fall (GZ 10 ObS 131/15k vom 19.1.2016) auseinanderzusetzen. Es ging dabei um die Frage, ob **gesetzlicher Unfallversicherungsschutz** auch auf dem **Weg von zuhause zum Arzt** (und retour) während des Krankenstands besteht. Konkret hatte sich ein nunmehr rund 40jähriger Mann während seiner unselbständigen Tätigkeit mit dem Schraubenzieher in die linke Hand gestochen. Die Verletzung verheilte ohne Komplikationen, jedoch bildete sich **mehrere Jahre nach dem Arbeitsunfall** an der Einstichstelle ein kleines Knötchen, das operativ entfernt werden musste. **Während des Krankenstandes** nach dem operativen Eingriff fuhr der Mann **von seiner Wohnung zu seinem Hausarzt**, um Kontrolle und Verbandswechsel durchführen zu lassen. Auf dem **Rückweg** von der Ordination erlitt der Patient bedingt durch Straßenglätte einen **Verkehrsunfall**, welcher sehr schwere Verletzungen (**Lähmung** vom achten Brustwirbel abwärts) nach sich zog. Da der Verkehrsunfall letztlich auf den Arbeitsunfall vor mehreren Jahren zurückzuführen ist, wollte der Verunfallte bei der **Unfallversicherungsanstalt** (mit Hinweis auf den gesetzlichen Unfallversicherungsschutz) eine **Vollrente** (Versehrtenrente) geltend machen.

Nachdem die Vorinstanzen die Inanspruchnahme der Unfallversicherungsanstalt verneinten, betonte der **OGH** in seiner Entscheidung, dass Maßnahmen zur Erhaltung oder Wiederherstellung der **Gesundheit** grundsätzlich dem unversicherten **persönlichen Lebensbereich** zuzurechnen sind. Etwas anderes gilt jedoch bei **Arbeitsunfällen**, welche auch Unfälle miteinschließen, die sich auf dem **Weg von der Arbeitsstätte** (Ausbildungsstätte) **oder der Wohnung** zur Untersuchungs- oder Behandlungsstelle ereignen. Hintergrund dafür ist, dass der **mit der Arbeitstätigkeit zeitlich zusammenhängende Arztweg** in den **Schutz** der gesetzlichen Unfallversicherung **einbezogen** werden soll, **sofern der Arztbesuch dem Dienstgeber zuvor bekannt gegeben** worden ist. Mit der **Vorankündigung des Arztbesuches** wird der **Versicherungsträger** durch zumindest zeitlich im Vorhinein festgelegte Grenzen **vor missbräuchlicher Inanspruchnahme geschützt**. Wird der **Arbeitgeber nicht** im Vorfeld über den (geplanten) Arztbesuch **informiert**, so **fehlt** es an dem **unmittelbaren Zusammenhang** mit einem Weg von oder zur Arbeitsstätte, welcher bei einem Arztbesuch während des Krankenstands ja regelmäßig nicht gegeben ist. An dem dann **fehlenden gesetzlichen Unfallversicherungsschutz** ändert sich auch nichts, wenn - wie im zugrundeliegenden Fall - der **Krankenstand** durch einen **früheren Arbeitsunfall verursacht** wurde.

Der OGH bleibt in dieser hart anmutenden Entscheidung seiner Linie treu und macht die

vorherige **Meldung des Arztbesuchs am Arbeitsplatz** zur **Bedingung** für den gesetzlichen **Unfallversicherungsschutz**. Es ist daher ratsam, **vor** einem **Arztbesuch** während des Krankenstands, welcher ja im Regelfall von zuhause aus angetreten wird, **unbedingt** den **Arbeitgeber zu informieren**, um nachteilige Konsequenzen zu vermeiden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um einen „normalen“ Krankenstand handelt oder dieser durch einen früheren Arbeitsunfall bedingt ist. Selbst wenn sehr viel Pech zusammenkommen muss, dass man auf dem Weg zum Arzt bzw. am Rückweg vom Arzt einen schweren Unfall erleidet, sollte man den im Regelfall geringen Aufwand, der mit der **rechtzeitigen Meldung beim Arbeitgeber** (z.B. mittels Anruf oder E-Mail) verbunden ist, nicht scheuen, da ansonsten kein gesetzlicher Unfallversicherungsschutz besteht und man privat für die oftmals **beträchtlichen Folgekosten** aufkommen muss.

5.3 Fremdüblichkeit eines Mietvertrags zwischen nahen Angehörigen

Es ist der **fehlende Interessensgegensatz** (wie er typischerweise zwischen einander fremden Vertragsparteien anzunehmen ist), der dazu führt, dass von der Finanzverwaltung besonders **strenge Anforderungen** an die **steuerliche Anerkennung** von **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** gestellt werden. Das **Bundesfinanzgericht** hatte sich (GZ RV/3100919/2010 vom 18.11.2015) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem ein Ehepaar ein Wohnhaus und eine Arztpraxis an seinen Sohn vermietete. Fraglich war dabei, ob diese **Vermietung unter nahen Angehörigen ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich anzuerkennen** sei. Die mit der Versteuerung der Einnahmen verbundenen Vorteile liegen in der (ertragsteuerlichen) Geltendmachung der mit der Vermietungstätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen sowie in dem **Vorsteuerabzug** im Zusammenhang mit den **Errichtungskosten** der Gebäude.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind **steuerlich dann anzuerkennen**, wenn sie **nach außen ausreichend zum Ausdruck** kommen, einen **eindeutigen**, klaren und jeden Zweifel ausschließenden **Inhalt** haben und auch zwischen **Familienfremden unter den gleichen Bedingungen** abgeschlossen worden wären. In dem konkreten Fall wurden von dem **Finanzamt** mehrere Aspekte dargelegt, welche **gegen eine fremdübliche Vermietung** sprechen würden. Unter anderem wurde das Mietentgelt für das Wohnhaus nachträglich erhöht, es erfolgte eine **verspätete Zahlung des Mietentgelts** wie auch des Mieterhöhungsbetrags für die ersten Monate, die Vereinbarung bzgl. der Indexierung des Mietentgelts sei fremdunüblich, der Mieter habe die Instandhaltungsarbeiten vorzunehmen und es existierte **kein schriftlicher Mietvertrag** in den ersten Monaten.

Das BFG prüfte **jeden Aspekt im Detail** und war dabei vielfach gegenteiliger Ansicht. So führt etwa die **fehlende Schriftlichkeit** einer vertraglichen Vereinbarung **per se nicht zur steuerlichen Negierung** des **Vertragsverhältnisses**. Wichtig ist hingegen, dass bedeutende **Vertragsbestandteile** wie etwa Höhe des Bestandszinses oder der zeitliche Geltungsbereich des Vertrags mit ausreichender **Deutlichkeit fixiert** sind. Es sei somit durchaus **fremdüblich**, wenn zu Beginn des Mietverhältnisses eine **mündliche Vereinbarung** bestand, welche wenige Monate **später schriftlich beurkundet** wurde. **Insgesamt** konnte an der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses lediglich dahingehend gezweifelt werden, dass das **Mietentgelt** abweichend vom Vertrag erst am **19. jedes Monats (anstelle des Monatsersten)** entrichtet wurde und dass der **Erhöhungsbetrag** in einem Jahr **erst im April** anstelle Anfang Jänner **nachgezahlt** wurde. Auf das **wesentliche Gesamtbild** abstellend kam das BFG jedoch zur für den Steuerpflichtigen erfreulichen Entscheidung, dass diese beiden Aspekte **nicht zur Versagung der steuerlichen Anerkennung** des Mietverhältnisses führen. Es handelt sich dabei nämlich um Unregelmäßigkeiten, welche auch bei **Mietverhältnissen zwischen fremden Dritten** durchaus vorkommen.



6 Grundstücke und Immobilien

6.1 Grundstückswertverordnung als wichtiger Bestandteil der "Grunderwerbsteuer neu"

Die „**Grunderwerbsteuer neu**“ ist vor allem dadurch gekennzeichnet, dass anstelle des (dreifachen) **Einheitswertes** seit 1.1.2016 der sogenannte **Grundstückswert** als Bemessungsgrundlage gilt, welcher deutlich näher am **Verkehrswert** liegt und somit bei **unentgeltlichen Übertragungen** von Grundstücken im Familienkreis oftmals zu einer **höheren Grunderwerbsteuerbelastung** führen kann. Der Begriff des Grundstückswerts wurde im GrEStG neu geschaffen und durch die **Grundstückswertverordnung** (GrWV) präzisiert. Grundsätzlich kommt der Grundstückswert immer dann zur Anwendung, wenn **keine Gegenleistung** für die Übertragung eines Grundstücks vorliegt - außerdem kommt er bei Vorgängen nach dem UmgrStG wie auch bei Anteilsvereinigungen zum Einsatz.

Der Grundstückswert lässt sich auf drei **unterschiedliche** und **gleichwertige Arten** bestimmen. Der Steuerpflichtige ist folglich nicht dazu verpflichtet, mehrere Varianten der Grundstückswertberechnung vorzunehmen oder auch den höchsten ermittelten Wert heranzuziehen. Der **Grundstückswert** kann entweder mithilfe des **Pauschalwertmodells** ermittelt werden (unter <https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/> findet sich ein Berechnungsprogramm) oder aus einem geeigneten **Immobilienpreisspiegel** abgeleitet werden. Außerdem kann bei entsprechendem Nachweis auf den **niedrigeren gemeinen Wert** abgestellt werden, wobei es bei Rückgriff auf ein **Sachverständigengutachten** sogar zur **Beweislastumkehr** kommt. Wichtig ist auch, dass die Ermittlungsmethode für jede wirtschaftliche Einheit frei gewählt werden kann.

Bei Anwendung des **Pauschalwertmodells** entspricht der Grundstückswert der **Summe aus Grundwert und Gebäudewert**. Grundsätzlich sollen dabei die **Grundstückslage**, die Bauweise, die Nutzung, die Fläche und die **Erhaltungszustand** des Gebäudes berücksichtigt werden. Im Detail ist die Berechnung durchaus **komplex** und basiert bei der Grundwertberechnung auf Parametern wie dem beim Finanzamt erzielbaren **Bodenwert** oder einem von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlichen **Hochrechnungsfaktor**. Für die Ermittlung des Gebäudewertes stellt die Nutzfläche bzw. die **Bruttogrundrissfläche** die Ausgangsbasis dar, welche mit dem Baukostenfaktor zu multiplizieren ist. Die Verordnung legt den **Baukostenfaktor** pro m² für die verschiedenen Bundesländer fest. Dieser beträgt beispielsweise in Wien 1.470 €/m² und im Burgenland 1.270 €/m². **Anpassungen** in Form von **Abschlägen** können sich zur Berücksichtigung von Art und Alter des Gebäudes ergeben. Dabei spielt es für den **Altersabschlag** auch eine Rolle, ob das Gebäude in den letzten Jahren einer

Sanierung oder Teilsanierung unterzogen wurde. Betreffend **Gebäudekategorie** wird es grundsätzlich zum Ansatz des 100%igen Baukostenfaktors kommen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann es jedoch zu Abschlägen kommen, so z.B. bei Fabrikgebäuden (Ansatz mit 60%) oder einfachsten Gebäuden (Ansatz mit 25%). Bei der „Altersbegünstigung“ ist zu beachten, dass diese durch Sanierungen bzw. Teilsanierungen verringert wird. Von einer Sanierung ist auszugehen, wenn **vier von fünf Maßnahmen innerhalb** der letzten **20 Jahre** vor der Übertragung durchgeführt worden sind. Wurden in diesem Zeitraum „nur“ **zwei Maßnahmen** durchgeführt, handelt es sich um eine **Teilsanierung**. Die möglichen Sanierungsmaßnahmen umfassen die Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes, den erstmaligen Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen, den erstmaligen Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen, den erstmaligen Einbau oder Austausch von Badezimmern und den Austausch von 75% der Fenster.

Alternativ zum Pauschalwertmodell kann der **Grundstückswert** auch anhand eines geeigneten **Immobilienpreisspiegels** ermittelt werden. Für **Erwerbsvorgänge noch im Jahr 2016** (Steuerschuld entsteht vor dem 1.1.2017) ist ausschließlich der **Immobilienpreisspiegel der WKO**, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder heranzuziehen. Vergleichbar dem Pauschalwertmodell ist auch hier ein **Abschlag von 28,75%** vorzunehmen, um zum Grundstückswert zu gelangen. Für **Erwerbsvorgänge nach dem Jahr 2016** bzw. bei denen die Steuerschuld nach dem 31.12.2016 entsteht, ist ausschließlich der zuletzt gültige **Immobilienpreisspiegel der Statistik Austria** maßgebend - auch hier ist ein Abschlag von 28,75% zu berücksichtigen. Ob das Pauschalwertmodell oder der Immobilienpreisspiegel günstiger ist, hängt stark vom Einzelfall ab.

6.2 Grundanteilverordnung 2016 regelt Aufteilungsverhältnis zwischen Grund und Boden und Gebäude

Die Grundanteilverordnung 2016 regelt (im außerbetrieblichen Bereich) bei **vermieteten** Grundstücken das **gesetzliche Aufteilungsverhältnis** zwischen **Grund und Boden** einerseits und **Gebäudeanteil** andererseits. Die VO dient also der Ermittlung der **Abschreibungsbasis** für den **Gebäudeanteil** und ist erstmals bei der **Veranlagung** für das Jahr **2016** zu berücksichtigen. Zuvor war das Aufteilungsverhältnis nach Meinung der Finanzverwaltung **grundsätzlich 20% Grund und Boden** und 80% Gebäude. Das „neue“ Aufteilungsverhältnis sieht **40% der Anschaffungskosten** (Gesamtkaufpreis) für **Grund und Boden** vor und 60% der Anschaffungskosten für Gebäude. Von dieser Aufteilung kann nicht nur durch einen besonderen Nachweis abgegangen werden – etwa in Form eines **Sachverständigengutachtens** für den Anteil an Grund und Boden, wie es auch schon bisher bei dem 20% Grundanteil der Fall war. In der **Grundanteilverordnung** sollen nämlich auch unterschiedliche örtliche oder bauliche Verhältnisse pauschal berücksichtigt werden.

(K)Ein **Abweichen** von dem 40/60 Verhältnis ist demnach unter folgenden Voraussetzungen vorgesehen. Hintergedanke dafür ist mitunter, dass in **ländlichen Gebieten** mit weniger Einwohnern typischerweise die **Grundstückspreise niedriger** sind und daher auch ein geringerer Grundanteil anzusetzen ist.

- » Anstelle von 40% Anteil von Grund und Boden sind **nur 20%** anzunehmen, sofern es sich um eine Gemeinde mit **weniger als 100.000 Einwohnern** handelt und der **durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land unter 400 €** liegt (unabhängig von der Art der Bebauung). Für die Ermittlung des durchschnittlichen Quadratmeterpreises ist ein geeigneter **Immobilienpreisspiegel** mit Gliederung auf Gemeindeebene heranzuziehen.

- » Bei Gemeinden mit zumindest 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis zumindest 400 € ausmacht, kommt es auf die **Bebauung** an. Es sind **30% als Anteil für Grund und Boden auszuscheiden**, wenn das Gebäude **mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten** umfasst. Von einer eigenen Wohn- oder Geschäftseinheit ist jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche auszugehen.
- » Wiederum **40% Anteil für Grund und Boden** sind bei Gebäuden mit **bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten** anzunehmen, vorausgesetzt es ist eine Gemeinde mit mindestens 100.000 Einwohnern oder eine Gemeinde mit einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von mindestens 400 €. Der **höhere Anteil an Grund und Boden** ist damit zu begründen, dass der **Grundanteil** sinkt, je mehr Wohneinheiten pro Gebäude vorhanden sind und (wie hier) umgekehrt **steigt**, wenn es **weniger Wohneinheiten** gibt.
- » Für bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung vermietete Gebäude sind die **Verhältnisse** (Quadratmeterpreis, Anzahl der Wohn- und Geschäftseinheiten, Einwohnerzahl) zum **1. Jänner 2016 maßgebend**.
- » Ebenso ist der Grundanteil nicht pauschal auszuschneiden, wenn die **tatsächlichen Verhältnisse offenkundig abweichen**, wovon auszugehen ist, wenn der tatsächliche Grundanteil um **zumindest 50% vom pauschal definierten Anteil abweicht**. Bei einem pauschalen Grundanteil von 20% fehlt es demnach etwa an der Rechtfertigung, wenn 10% oder weniger bzw. 30% und mehr Grundanteil vorliegen. Für ein offenkundiges Abweichen ist insbesondere auf **Größe und Zustand des Gebäudes** im Verhältnis zur Grundfläche zu achten. So kann etwa bei der Vermietung eines kleinen Gebäudes auf einer großen Grundfläche in guter Lage oder bei einem Gebäude in einem sehr schlechten technischen Zustand nicht pauschal von 60% der Anschaffungskosten für das Gebäude bzw. 40% der Anschaffungskosten für Grund und Boden ausgegangen werden. Es sind dann die **tatsächlichen Verhältnisse** zu **ermitteln** und der entsprechende Wert für die Gebäudeabschreibung anzusetzen.

6.3 BMF-Information zu Änderungen bei der Gebäudeabschreibung

Im Rahmen der **Steuerreform 2015/16** wurde auch die **AfA für Gebäude im betrieblichen Bereich** auf (bis zu) **2,5% p.a. vereinheitlicht**. Da diese Änderung für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt, ist sie auch auf **bereits bestehende Gebäude** anzuwenden. Dadurch kommt es zu Überführungen von 2% bzw. 3% auf den AfA-Satz von 2,5%. Das **BMF** hat in einer **Information** zu den „ertragsteuerlichen Änderungen i.Z.m. der Besteuerung von Grundstücken sowie zu sonstigen ertragsteuerlichen Änderungen durch das StRefG 2015/16“ Stellung genommen, die sich umfassend mit den **Konsequenzen** der Änderungen bei der Gebäudeabschreibung auseinandersetzt. Trotz der Vereinheitlichung der AfA-Sätze auf 2,5% ist es **nach wie vor** möglich, eine **kürzere Nutzungsdauer** mittels **Gutachtens** über den technischen Bauzustand **nachzuweisen**. Erfolgte dies schon vor der Steuerreform 2015/16, so ergibt sich keine Änderung der Nutzungsdauer – es ist allerdings auch **kein Nachweis** einer kürzeren Nutzungsdauer **anlässlich** der gesetzlichen Änderungen durch die **Steuerreform** möglich.

Die Überführung des AfA-Satzes bringt es mit sich, dass sich nicht nur der **AfA-Satz erhöht bzw. verringert**, sondern es auch zu einer **neuen Restnutzungsdauer** kommt. Rechnerisch ist demnach in einem ersten Schritt die **jährliche AfA** in Höhe von **2,5% der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** zu berechnen. In einem zweiten Schritt ergibt sich die **neue**

Restnutzungsdauer aus der **Division des Restbuchwerts 2015 durch die neue AfA (2,5%)**. Bei vielen Gebäuden sinkt die AfA von 3% auf 2,5%, womit eine Verlängerung der Restnutzungsdauer verbunden ist, da der steuerliche Restbuchwert zum 31.12.2015 neu zu verteilen ist. Die **BMF-Info** zeigt die konkrete Berechnung u.a. an folgendem **Beispiel**:

Herstellung und Inbetriebnahme eines Betriebsgebäudes im Jänner 2006 .	Herstellungsaufwand: 100.000 €. AfA-Satz 3% .
Restbuchwert 31.12.2015	70.000 € (10 Jahre AfA à 3.000 €)
Restnutzungsdauer alt (zum 31.12.2015)	23,3 Jahre (3% AfA entspricht Nutzungsdauer von 33,3 Jahren)
AfA ab 1.1.2016: 2,5%	2.500 € (vom ursprünglichen Herstellungsaufwand)
Restnutzungsdauer neu (ab 1.1.2016)	28 Jahre (Restbuchwert/AfA neu)

Werden **betriebliche Gebäude zu Wohnzwecken überlassen**, so beträgt der AfA-Satz (bis zu) **1,5%** p.a. wodurch eine **Gleichstellung** mit der AfA im **außerbetrieblichen Bereich** erfolgt. Von der Überlassung zu Wohnzwecken ist jedenfalls bei der **längerfristigen Überlassung von Wohnraum** über einen Zeitraum von **zumindest drei Monaten** auszugehen – etwa bei der langfristigen Vermietung von Hotelzimmern oder Appartements. Ebenso ist dies bei der **Unterbringung betriebszugehöriger Arbeitnehmer zu Wohnzwecken** in (Neben)Gebäuden der Fall – hierbei ist nicht relevant, wie lange der einzelne Arbeitnehmer das Gebäude für Wohnzwecke nutzt. Hingegen nimmt das BMF eine **kurzfristige Überlassung zu Wohnzwecken** bei Gebäuden oder Gebäudeteilen an, die im Rahmen einer **gewerblichen Beherbergung** überlassen werden. Folglich können **Hoteliers** und gewerbliche Appartementvermieter **im Regelfall** eine **AfA von 2,5%** ansetzen, da die kurzfristige Beherbergung der Gäste mit vergleichsweise hoher Nutzungsfuktuation nicht die Voraussetzungen für die 1,5% AfA erfüllt.

Garagen und Pkw-Abstellplätze werden nicht zu Wohnzwecken überlassen und unterliegen daher der **jährlichen Abschreibung von 2,5%**. Die Ermittlung der **AfA für selbständige Gebäudeteile** wie z.B. **Kellerabteile** hängt davon ab, ob von einer **einheitlichen Vermietung** ausgegangen werden kann. Wird etwa eine **Wohnung zu Wohnzwecken inklusive eines Kellerabteils** im gleichen Gebäude vermietet (vom selben Vermieter), so beträgt der **AfA-Satz einheitlich 1,5%**. Wird hingegen das Kellerabteil von einem anderen Vermieter bereitgestellt, unterliegt dieses einer AfA von 2,5%, da keine einheitliche Beurteilung angenommen werden kann. Bei einer **unterjährigen Nutzungsänderung** sieht das BMF bei der Beurteilung von selbständigen Gebäudeteilen wie z.B. Kellerabteilen eine Überwiegensbetrachtung, ähnlich wie bei der Halbjahres-AfA, vor.

Die **BMF-Info** setzt sich **außerdem** mit den **ab 2016** geltenden Änderungen bei den **Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen** auseinander. Demnach erfolgt eine **Verlängerung von 10 auf 15 Jahre** bei **Instandsetzungsaufwendungen** für zum Anlagevermögen gehörende Gebäude, die Dritten entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. **Instandsetzungsaufwendungen** und wahlweise **Instandhaltungsaufwendungen** bei **zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden verlängern** sich ebenfalls **von 10 auf 15 Jahre**. Nicht betroffen sind Gebäude, die betriebszugehörigen Arbeitnehmern für Wohnzwecke überlassen werden. Durch die Änderung soll eine **Gleichstellung** des **betrieblichen** Bereichs und des Bereichs der **Vermietung und Verpachtung** erreicht werden. Die **Verlängerung** auf 15 Jahre gilt auch für **zwingend verteilte, offene Zehntelabsetzungen** für **Instandsetzungsaufwendungen**.

6.4 BFG zur Hauptwohnsitzbefreiung beim Verkauf von Eigenheimen

Durch die **Hauptwohnsitzbefreiung** soll die Besteuerung beim **Grundstücksverkauf** im **Privatbereich** unter bestimmten Voraussetzungen verhindert werden. Grund dafür ist auch, dass der Veräußerungserlös aus dem Hauptwohnsitz vollumfänglich für die Reinvestition in eine neue Immobilie verwendet werden soll. Die **Hauptwohnsitzbefreiung** gilt in **zwei Fällen**, nämlich wenn der Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für **mindestens zwei Jahre** die Eigentumswohnung bzw. das Eigenheim samt Grund und Boden **durchgehend als Hauptwohnsitz** genutzt hat und dieser Hauptwohnsitz aufgegeben wird **oder** Eigenheim/Eigentumswohnung **innerhalb** der letzten **10 Jahre** vor der Veräußerung **mindestens 5 Jahre** durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Das **BFG** hat sich mit der Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung auseinandergesetzt (GZ RV/4100952/2015 vom 3.12.2015 und GZ RV/7102376/2015 vom 24.3.2016). Im ersten Fall ging es um die Frage, ob die **Hauptwohnsitzbefreiung** auch dann **gegeben** ist, wenn die **Abmeldung** des früheren Hauptwohnsitzes **nicht rechtzeitig** erfolgt ist und somit die für die Hauptwohnsitzbefreiung wichtige **5jährige durchgehende Nutzung** des späteren Hauptwohnsitzes (der dann verkauft wurde) gemessen am **Melderegister** nicht erfüllt gewesen wäre. Das BFG überzeugte jedoch das **Gesamtbild**, welches dafür spricht, dass **schon länger kein Hauptwohnsitz mehr** an der **früheren Wohnstätte** bestanden hatte. Begründet wurde dies unter anderem mit Stromrechnungen, die einen **eklatanten Rückgang des Stromverbrauchs** zeigten, wie auch mit einem Rückgang des Warm- und Kaltwasserverbrauchs. Nach der Ansicht des BFG kann sich nämlich bei dem Verbrauch von nur 1m³ Warm- und 1m³ Kaltwasser für ein gesamtes Jahr und bei **gar keinem Bezug von Warmwasser** im Folgejahr die Frage nach der **tatsächlichen Nutzung der Wohnung** überhaupt nicht stellen. Ebenso lässt der **Bezug einer Tageszeitung** an die später veräußerte Wohnadresse darauf schließen, dass hier schon länger ein Hauptwohnsitz bestand und somit die Anwendung der **Hauptwohnsitzbefreiung** bei Veräußerung der Wohnung gerechtfertigt ist.

In dem **anderen Fall** war strittig, ob die Anwendung der **Hauptwohnsitzbefreiung** auf **zwei nebeneinanderliegende Grundstücke** erfolgen kann. Die Eigentümer wollten bei dem zeitgleichen Verkauf der beiden aneinandergrenzenden Grundstücke die **Hauptwohnsitzbefreiung für beide Grundstücke** geltend machen. Es handelt sich dabei einerseits um ein Grundstück mit Garten und renovierungsbedürftigem Einfamilienhaus und andererseits um ein unbebautes Grundstück mit einem größeren Garten – bei diesem Grundstück waren die Verkäufer der Ansicht, dass es über keinen eigenen Zugang verfügt und dies ein starkes Argument für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung auf beide Grundstücke darstellt. Das **BFG folgte dieser Ansicht** jedoch **nicht** und sah die **Hauptwohnsitzbefreiung nur** auf das **Grundstück mit dem renovierungsbedürftigen Einfamilienhaus** anwendbar. Begründet wurde dies vor allem damit, dass es sich **laut Grundbuch** um **zwei getrennte, eigenständige Grundstücke** (mit verschiedenen Einlagenzahlen und Grundstücksnummern) handelt und auch **unterschiedliche Eigentumsverhältnisse** vorliegen – ein Grundstück gehörte einem der Verkäufer alleine während bei dem anderen Grundstück beide Verkäufer jeweils Hälteeigentümer waren. Außerdem ist noch zu berücksichtigen, dass die **Hauptwohnsitzbefreiung** als **Gebäudebefreiung** zu sehen ist und nur jener Grund und Boden befreit sein soll, der üblicherweise als Bauplatz benötigt wird bzw. insoweit er der Nutzung des Eigenheims oder Eigentumswohnung **als Garten oder Nebenfläche dient**. Der Umstand, dass die beiden Grundstücke in einem einzigen Vorgang veräußert wurden, begründet jedoch keine Hauptwohnsitzbefreiung für beide Grundstücke.

7 Sozialversicherungswerte und Zinssätze

7.1 Sozialversicherungswerte 2017

Unter Berücksichtigung der Aufwertungsanzahl von **1,024** betragen die Sozialversicherungswerte für 2017 **voranschaulich** (in €):

	2017	2016
Geringfügigkeitsgrenze täglich	entfällt	31,92
Geringfügigkeitsgrenze monatlich	425,70	415,72
Grenzwert für pauschalierte Dienstgeberabgabe monatlich	638,55	623,58
Höchstbeitragsgrundlage täglich	166,00	162,00
Höchstbeitragsgrundlage monatlich (laufender Bezug)	4.980,00	4.860,00
Höchstbeitragsgrundlage jährlich für Sonderzahlungen (echte und freie Dienstnehmer)	9.960,00	9.720,00
Höchstbeitragsgrundlage monatlich für freie Dienstnehmer (ohne Sonderzahlungen)	5.810,00	5.670,00

Die **Veröffentlichung** im Bundesgesetzblatt bleibt abzuwarten.

Mit Beginn des Jahres 2017 gehört die tägliche Geringfügigkeitsgrenze der Vergangenheit an. Ab diesem Zeitpunkt ist daher für die Beurteilung, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, nur mehr die monatliche Geringfügigkeitsgrenze heranzuziehen.

7.2 Aktueller Basis-, Stundungs-, Aussetzungs-, Anspruchs- und Berufungszinssatz

Aufbauend auf dem **negativen Basiszinssatz** von **-0,62%** sind die daran gekoppelten **Jahreszinssätze** für Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Anspruchszinsen und Beschwerdezinssätze in der Tabelle dargestellt.

	Seit 16.6.2016
Stundungszinsen	3,88 %
Aussetzungszinsen	1,38 %
Anspruchszinsen	1,38 %
Beschwerdezinsen	1,38 %

Bekanntlich werden **Stundungszinsen** für die Stundung von Steuerschulden verrechnet. **Aussetzungszinsen** fallen dann an, wenn gegen eine Steuernachzahlung das Rechtsmittel der Beschwerde ergriffen wird und anstatt einer Stundung bis zur Entscheidung über die Beschwerde eine Aussetzung der Einhebung beantragt wird. **Anspruchszinsen** werden für Steuernachzahlungen und Steuergutschriften bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer ab dem 1.10. des Folgejahres angelastet bzw. gutgeschrieben. Derartige **Anspruchszinsen** sind **weder steuerlich abzugsfähig noch** im Falle einer Gutschrift **steuerpflichtig**. Bis zu einem Betrag von 50 € werden **keine Zinsen** festgesetzt.

8 Steuertermine 2017

Jänner	Fälligkeiten	16.1.	USt für November 2016 Lohnabgaben (L, DB, DZ, GKK, Stadtkasse/Gemeinde) für Dezember 2016	
	Fristen und Sonstiges	Ab 1.1. Bis 16.1.	Monatliche Abgabe der Zusammenfassenden Meldung, ausgenommen bei vierteljährlicher Meldepflicht Entrichtung der Dienstgeberabgabe 2016 für geringfügig Beschäftigte	
Februar	Fälligkeiten	15.2. 28.2.	USt für Dezember 2016 bzw. 4.Quartal. Lohnabgaben für Jänner ESt-Vorauszahlung 1. Viertel KöSt-Vorauszahlung 1. Viertel Pflichtversicherung SVA	
	Fristen und Sonstiges	1.2. 1.2. Bis 15.2. 28.2. 28.2. 28.2. 28.2.	Übermittlung Jahreslohnzettel 2016 (L16) in Papierform Meldepflicht für bestimmte Honorarzahungen 2016 (E18) in Papierform Nachverrechnung und Abfuhr der Lohnsteuer im Rahmen des 13. Lohnabrechnungslaufs zwecks steuerlicher Zurechnung zum Jahr 2016 Beitragsgrundlagennachweis bei der Gebietskrankenkasse ELDA-Meldung bestimmter Honorare sowie Jahreslohnzettel 2016 (L16 und E18) - bei unterjährigem Ausscheiden aus Dienstverhältnis aber schon früher Meldung der Aufzeichnung betreffend Schwerarbeitszeiten Meldepflicht von Zahlungen gem. § 109a und b EStG aus dem Vorjahr (elektronische Datenübermittlung an das Finanzamt)	
	März	Fälligkeiten	15.3.	USt für Jänner Lohnabgaben für Februar
		Fristen und Sonstiges	31.3.	Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgabeerklärung 2016 bei Stadtkasse/Gemeinde
	April	Fälligkeiten	18.4.	USt für Februar Lohnabgaben für März
	Mai	Fälligkeiten	15.5. 31.5.	USt für März bzw. 1.Quartal Lohnabgaben für April ESt-Vorauszahlung 2. Viertel KöSt-Vorauszahlung 2. Viertel Pflichtversicherung SVA
		Fristen und Sonstiges	2.5.	Abgabe der Steuererklärungen 2016 (Einkommen-, Umsatz-, Körperschaftsteuer) in Papierform und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO

Juni	Fälligkeiten	16.6.	USt für April Lohnabgaben für Mai
	Fristen und Sonstiges	30.6. bis 30.6.	Einreichungspflicht der Steuererklärungen 2016 (Einkommen-, Umsatz-, Körperschaftsteuer) über FinanzOnline Fallfrist für Antrag auf Rückholung ausländischer MwSt 2016 aus Nicht-EU-Ländern
Juli	Fälligkeiten	17.7.	USt für Mai Lohnabgaben für Juni
August	Fälligkeiten	16.8.	USt für Juni bzw. 2.Quartal Lohnabgaben für Juli ESt-Vorauszahlung 3. Viertel KöSt-Vorauszahlung 3. Viertel
		31.8.	Pflichtversicherung SVA
September	Fälligkeiten	15.9.	USt für Juli Lohnabgaben für August
	Fristen und Sonstiges	Bis 30.9.	Erklärung Arbeitnehmerpflichtveranlagung 2016 L 1 in Papierform oder FinanzOnline
		Bis 30.9.	Verpflichtung zur Einreichung des Jahresabschlusses zum 31.12.2016 für (verdeckte) Kapitalgesellschaften
		Bis 30.9.	Fallfrist für Antrag auf Erstattung ausländischer MwSt (EU) für das Steuerjahr 2016
		Bis 30.9.	Herabsetzungsanträge für die Vorauszahlungen 2017 für Einkommen- und Körperschaftsteuer
Oktober	Fälligkeiten	16.10.	USt für August Lohnabgaben für September
	Fristen und Sonstiges	ab 1.10. bis 31.10.	Beginn der Anspruchsverzinsung für Nachzahlung ESt/KSt 2016 Antrag auf Ausstellung eines Freibetragsbescheides
November	Fälligkeiten	15.11. 30.11.	USt für September bzw. 3. Quartal Lohnabgaben für Oktober ESt-Vorauszahlung 4. Viertel KöSt-Vorauszahlung 4. Viertel Pflichtversicherung SVA
Dezember	Fälligkeiten	15.12.	USt für Oktober Lohnabgaben für November
	Fristen und Sonstiges	bis 31.12. bis	Schriftliche Meldung an GKK für Wechsel der Zahlungsweise (zwischen monatlich und jährlich) der MVK- Beiträge für geringfügig Beschäftigte Die Frist für die Arbeitnehmerveranlagung 2012 bzw. für den Antrag
		31.12.	auf die Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer läuft ab

Effizient
gut
beraten!

TISCHENDORF & MARGREITER

Steuerberatung seit 1966

Tischendorf & Margreiter Steuerberatungs KG

A-8010 Graz, Katzianergasse 2

Telefon: +43 316 82 51 01

Fax: +43 316 82 51 01 - 99

e-mail: office@treuhand.co.at

www.treuhand.co.at