Fuchshuber Steuerberatung GmbH
Wirtschaftstreuhänder – Steuerberater
Zauneggerstraße 8, 4710 Grieskirchen
Tel.: +43 7248 64748, Fax: +43 7248 64748-710
office@stb-fuchshuber.at
www.stb-fuchshuber.at
Firmenbuchnummer: 328303z
Firmenbuchgericht: LG Wels
UID: ATU64989178
DVR: 0843563

Klienteninfo 08/2016

Inhaltsverzeichnis

1. **Doch noch Erleichterungen bei der Verrechnungspreisdokumentationspflicht**
2. **BMF-Information zur Verlustausgleichsbeschränkung bei kapitalistischen Mitunternehmern**
3. **Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern**
4. **Strenge Maßstäbe für Krankheitskosten als „außergewöhnliche Belastung“**
5. **Wahlrecht zur Verbesserung der Eigenkapitalquote bei Rückdeckungsversicherungen ab 2016**

Doch noch Erleichterungen bei der Verrechnungspreisdokumentationspflicht

Das **EU-Abgabenänderungsgesetz 2016** und somit auch das **Verrechnungspreisdokumentationsgesetz** (VPDG) als wesentlicher Teil davon, wurde Anfang Juli im Nationalrat beschlossen, ebenso erfolgte die Zustimmung durch den Bundesrat. Mit dem VPDG wurde im Wesentlichen die von der **OECD** im **BEPS-Projekt** vorgeschlagene **dreistufige Dokumentationsstruktur** ins österreichische Recht umgesetzt. Während im Begutachtungsentwurf zumindest sprachlich noch von einer „Stammdokumentation” die Rede war, wurden nun doch die **international gebräuchlichen** Begriffe **Master File** und **Local File** übernommen. In einem **Master File** soll üblicherweise der Konzern als Ganzes beschrieben werden und 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 (im Begutachtungsentwurf noch als „landesspezifische Dokumentation“ bezeichnet) wieder dargestellt werden muss. **Kerninhalte** des **Local Files** sollen die Beschreibung wesentlicher **konzerninterner Transaktionen** sowie die **Untermauerung der Fremdüblichkeit** der Verrechnungspreise sein. Der dritte Teil der Verrechnungspreisdokumentation betrifft nur solche Konzerne, die im Vorjahr die Grenze von **750 Mio. €** an konsolidiertem Gesamtumsatz überschritten haben. Sie sind dann verpflichtet, einen „länderbezogenen Bericht“ (**Country-by--Country Report**) zu erstellen.

Im Vergleich zum Begutachtungsentwurf ist es zu einigen **Verbesserungen** für **österreichische**, grenzüberschreitend agierende **Unternehmen** gekommen. Beginnend mit der **Umsatzgrenze** für

ihr steuerberater IHR WIRTSCHAFTSBERATER

die **verpflichtende Erstellung** einer **Verrechnungspreisdokumentation** (österreichisches Local File und gegebenenfalls Master File) ist nun Voraussetzung, dass die **Umsatzerlöse** der **vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre** (jeweils) **50 Mio. € überstiegen h**aben. Darüber hinaus erfolgte der **Wegfall** der 5 Mio. € Grenze für **konzernintern erzielte Provisionserlöse**. Im Begutachtungsentwurf war diese Grenze noch als Auffangtatbestand konzipiert, der auch dann eine Dokumentationsverpflichtung auslöst, wenn die Umsatzerlöse weniger als 50 Mio. € ausmachen, jedoch entsprechende konzerninterne Provisionserlöse erzielt wurden. Bei der **Sprache**, in welcher die Verrechnungspreisdokumentation erstellt werden kann, wird nun neben Deutsch (und anderen in Österreich geltenden Amtssprachen) **auch Englisch** vollwertig **anerkannt**. Diese Änderung **erhöht** die **Rechtssicherheit**, da im Begutachtungsentwurf eine auf Englisch erstellte Verrechnungspreisdokumentation nur als fristenwahrend anerkannt wurde und die Betriebsprüfung auch eine beglaubigte Übersetzung hätte fordern können. Schließlich wurden auch die **Geldstrafen** (es handelt sich dabei um eine **Finanzordnungswidrigkeit**), welche nur den **Country-by-Country Report** betreffen, bei vorsätzlicher Nichtabgabe bzw. bei Abgabe unrichtiger Informationen auf **maximal 50.000 €** (zuvor maximal 80.000 €) **reduziert**.

Wird etwa 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. Da die **Verrechnungspreisdokumentationspflicht** in Österreich bereits für **Wirtschaftsjahre ab dem 1.1.2016** gilt, empfiehlt es sich, sehr **bald** frühere Verrechnungspreisdokumentationen an die neuen Anforderungen anzupassen und entsprechend den gesteigerten Anforderungen zu ergänzen bzw. eine entsprechende Verrechnungspreisdokumentation (erstmalig) zu **erstellen**.

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 Gesellschaftseinlage, 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 **Ver-**

rechnung 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.

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 aktuelle **BMF-Info** vom 16.6.2016 (BMF-010203/0178-VI/6/2016) nimmt nun 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 Fünfzehntel** 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.

Strenge Maßstäbe für Krankheitskosten als „außergewöhnliche Belastung“

Außergewöhnliche Belastungen sind Ausgaben, die dem **privaten Bereich** zuzuordnen sind. Um diese Ausgaben von der Steuer absetzen zu können, müssen sie **außergewöhnlich** und **zwangsläufig** sein. Zudem müssen sie die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen**. Die Außergewöhnlichkeit setzt voraus, dass die Kosten höher sind als jene, die der

Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Eine Belastung ist dann **zwangsläufig**, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus **tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen** nicht entziehen kann. Da die Beurteilung der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit von Krankheitskosten sehr **einzelfallbezogen** ist, landen viele solcher Streitfälle vor dem VwGH. Der **Verwaltungsgerichtshof** knüpft **strenge Maßstäbe** an das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung.

Kosten der Unterbringung im Einbettzimmer als außergewöhnliche Belastung?

In einem unlängst ergangenen Urteil des VwGH (GZ 2013/13/0064 vom 11.2.2016) ging es um **Kosten für ein Einbettzimmer**, wobei sogar eine **ärztliche Bestätigung** beigebracht wurde, die wegen des Ausmaßes der Pflege die Unterbringung im Einbettzimmer ausdrücklich für **erforderlich** erachtete. Der **VwGH** hob zwar den Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, sah es jedoch als **möglich**, dass ein **hohes Ausmaß an Pflegebedürftigkeit** bei einem Spitalsaufenthalt die Unterbringung in einem **Einbettzimmer erforderlich** macht. Relevant für das Vorliegen einer **außergewöhnlichen Belastung** ist also vor allem das **Ausmaß der Pflegebedürftigkeit**. Bloßes Ruhebedürfnis, hohes Alter, Unannehmlichkeiten für andere Patienten reichen nach älterer VwGH-Rechtsprechung jedoch nicht aus.

Behinderungsbedingte Wohnungskosten als außergewöhnliche Belastung?

Eine Arbeitnehmerin war nach einem Unfall **querschnittsgelähmt** und konnte ihre alte Wohnung nicht mehr nützen, da kein Lift für den Rollstuhl vorhanden war. Daraufhin wurde eine **barrierefreie Wohnung** gemietet, für die **höhere Mietkosten** anfielen. In Folge sollte die **Mietzinsdifferenz** als **außergewöhnliche Belastung** in der Steuererklärung angesetzt werden. Alternativ wurde im Beschwerdeverfahren eine **Berücksichtigung** als **Werbungskosten** begehrt. Der **VwGH** (GZ 2013/13/0063, 0065 vom 30.3.2016) kam jedoch zum Ergebnis, dass die **Mietzinsdifferenz weder** als **Werbungskosten noch** als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung sind Ausgaben für Wohnung und den höchstpersönlichen Bedarf nicht abzugsfähige Aufwendungen. **Ausnahmen** hiervon sind im Gesetz **explizit geregelt** wie z.B. ein Arbeitszimmer oder Aufwendungen der „doppelten Haushaltsführung“. Kosten für eine **Krankheit** oder **Behinderung** sind der **privaten Sphäre** zuzurechnen und kommen demnach als Werbungskosten nicht in Frage. Der VwGH verneinte aber auch eine Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung. Es **fehlt** nämlich an dem **Kriterium** der **Außergewöhnlichkeit**, da Wohnungskosten - in welcher Form auch immer - von der Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen sind.

Wahlrecht zur Verbesserung der Eigenkapitalquote bei Rückdeckungsversicherungen ab 2016

Die österreichischen Unternehmen weisen in ihren Bilanzen **zum Teil erhebliche Pensions- und Abfertigungsrückstellungen** aus. Bereits bislang konnten Unternehmen daraus resultierende Risiken durch den **Abschluss von Rückdeckungsversicherungen** auslagern. Eine Aufrechnung der bilanzierten Verpflichtungen mit den Ansprüchen aus den Rückdeckungsversicherungen war bis Ende 2015 in den **unternehmensrechtlichen** Jahresabschlüssen – anders als nach internationalen Bilanzierungsstandards - nicht zulässig.

Für **Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen**, besteht nun aufgrund von aktuellen AFRAC- und KWT-Stellungnahmen auch in unternehmensrechtlichen Jahresabschlüssen unter bes-

timmten Voraussetzungen die **Möglichkeit zur Saldierung des Aktivwerts der Rückdeckungsversicherung mit den bilanzierten Pensions- und Abfertigungsrückstellungen**. Die Voraussetzungen umfassen die Verpfändung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung an den Berechtigten sowie die Kongruenz von Fälligkeit und Höhe der Verpflichtung und der Rückdeckungsversicherung. Weiters sind bestimmte **Angaben im Anhang** zu machen. Wird das Wahlrecht zur Saldierung in Anspruch genommen, führt dies zu einer Reduktion der Bilanzsumme und somit zu einer **Erhöhung der Eigenkapitalquote** des Unternehmens.

ihr steuerberater
IHR WIRTSCHAFTSBERATER