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 04/2019

Inhaltsverzeichnis

1. **Wichtige umsatzsteuerliche Änderungen bei Gutscheinen ab 1.1.2019**
2. **VwGH zur Kleinunternehmerregelung für beschränkt Steuerpflichtige**
3. **Bonitätsprüfung bei einem Gesellschafter-Verrechnungskonto**
4. **VwGH zur steuerlichen Geltendmachung von Studienreisen und Sprachkursen im Ausland**
5. **Änderungen bei Sachbezugswerten und NoVA durch neues Messverfahren**

Wichtige umsatzsteuerliche Änderungen bei Gutscheinen ab 1.1.2019

Für **bis** zum **31.12.2018 ausgestellte Gutscheine** war die **umsatzsteuerliche Behandlung** von ausgegebenen Gutscheinen derart, dass der **Verkauf eines Gutscheins** für den Bezug von Waren nach freier Wahl oder einer noch nicht konkretisierten Dienstleistung **keinen steuerbaren Vorgang** darstellte. Da **erst bei Einlösung** des Gutscheins die Gegenleistung feststünde, entstand die Umsatzsteuerschuld in diesem Zeitpunkt; es kommt somit nicht zu einer Anzahlungsbesteuerung (die Umsatzsteuerschuld entstünde bereits mit Vereinnahmung der Anzahlung und nicht erst bei tatsächlicher Lieferung oder Leistung).

Aufgrund einer Änderung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben können Gutscheine, die **ab** dem **1.1.2019** ausgestellt werden, **bereits bei der Ausgabe** gegen Entgelt zur **Umsatzsteuerpflicht** führen. Durch Ausgabe eines Gutscheins verpflichtet sich der Unternehmer, eine Lieferung oder sonstige Leistung auszuführen, wenn die zu erbringende Lieferung oder Leistung oder die Identität der möglichen leistenden Unternehmer und die **Einlösungsbedingungen** auf dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen angegeben sind.

Konkret ist dabei zwischen **Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen** zu **unterscheiden**. Bei **Einzweckgutscheinen** stehen sowohl der **Leistungsort** als **auch** die dafür **geschuldete Umsatzsteuer** bereits **bei Ausstellung des Gutscheins** (entspricht dem Verkauf des Gutscheins) **fest** (z.B. Gutschein eines Theaters für den Besuch einer Theatervorstellung, Gutschein für Schuhe). **In allen anderen Fällen** handelt es sich um **Mehrzweckgutscheine** (z.B. Gutschein für einen Restaurantbe-

ihr steuerberater
IHR WIRTSCHAFTSBERATER

such, bei dem der Gutscheinbetrag sowohl für Speisen und Getränke eingelöst werden kann oder ein Gutschein für den Kauf von Schreibwaren, der sowohl in Österreich als auch in Deutschland einlösbar ist).

Neu für ab 1.1.2019 ausgegebene Gutscheine **ist**, dass **Einzweckgutscheine bereits bei Ausgabe des Gutscheins** zu einem steuerbaren und gegebenenfalls **steuerpflichtigen Umsatz führen**, auch wenn zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar ist, was die konkrete Leistung sein wird. Im **Zeitpunkt der Einlösung** des Einzweckgutscheins unterliegt die Lieferung oder Leistung des Unternehmers **nicht nochmals** der **Umsatzsteuer**. Ein weiterer Unterschied zur bisherigen Rechtslage ist, dass **auch** die **Nichteinlösung eines Einzweckgutscheins zur Umsatzsteuerschuld** führt.

Die **Ausgabe von Mehrzweckgutscheinen** ab 1.1.2019 ist wie auch bisher **nicht umsatzsteuerbar**, erst **bei Einlösung entsteht** die **Umsatzsteuerschuld**. Weder Einzweck- noch Mehrzweckgutscheine sind **Gutscheine** für eine **Preiserstattung** (Gutscheine, die zu einer nachträglichen Vergütung berechtigen) oder **Gutscheine** für einen **Preisnachlass**, d.h. Gutscheine, die zum verbilligten Erwerb einer Leistung berechtigen.

Um die richtige umsatzsteuerliche Behandlung sicherzustellen, sollte jedenfalls gesondert **aufgezeichnet** werden, welche **Gutscheine vor** dem **1.1.2019** und welche **nach** dem **1.1.2019 ausgegeben** wurden. Um eine **sofortige Umsatzsteuerpflicht** von ausgegebenen **Einzweckgutscheinen** zu **vermeiden** und um aus dem Einzweckgutschein einen Mehrzweckgutschein zu machen, könnte überlegt werden, die Einlösung des **Gutscheins nicht** auf Österreich zu **beschränken** oder Produkte ins Sortiment aufzunehmen, die einem anderen Steuersatz unterliegen. Somit wäre entweder der Ort der Leistung oder die geschuldete Umsatzsteuer **unklar** und die **Steuerpflicht** würde **erst bei Einlösung** des Gutscheins entstehen.

VwGH zur Kleinunternehmerregelung für beschränkt Steuerpflichtige

Eine wichtige **Umsatzsteuerbefreiung** in Österreich stellt die **Kleinunternehmerregelung** dar. Demnach sind Umsätze von der Umsatzsteuer befreit, wenn diese im Veranlagungszeitraum **30.000 € nicht übersteigen**. Hierbei handelt es sich um eine "**Nettogrenze**", d.h. für die Berechnung der Grenze ist die Umsatzsteuer herauszurechnen. Das **einmalige Überschreiten** der Grenze um **nicht mehr als 15% innerhalb** eines Zeitraums von **fünf Kalenderjahren** ist möglich. Da es sich um eine "**unechte**" **Steuerbefreiung** handelt, steht bei Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung **kein Vorsteuerabzug** im Veranlagungsjahr zu. Wichtig in diesem Zusammenhang ist auch, dass die Befreiung nur für **Unternehmer** zur Anwendung kommt, die **im Inland ihr Unternehmen betreiben**. Diese Beschränkung soll verhindern, dass Unternehmer, die **in mehreren Mitgliedstaaten tätig** sind, ohne dort ansässig zu sein, **keiner Umsatzsteuer** unterliegen, **obwohl** in der **Gesamtheit** die **Tätigkeit** den Umfang der Geschäftstätigkeit eines **Kleinunternehmens überschreiten** würde.

Noch nicht judiziert wurde bisher, wie sich ein **Wechsel des Unternehmerorts** bzw. der **Ansässigkeit** des Unternehmers **innerhalb eines Kalenderjahrs** auf die **Kleinunternehmerregelung auswirkt**. In einem dem **VwGH** (GZ Ra 2017/15/0034 vom 31.1.2019) vorliegenden Fall lebte ein Steuerpflichtiger neun Monate in Deutschland und begründete seine **Ansässigkeit ab Oktober in Österreich**. Über das ganze Jahr hindurch erzielte der Steuerpflichtige **Mieteinnahmen in Österreich**. Da diese **Einnahmen unter** die **Kleinunternehmergrenze** fielen, begehrte dieser die **Kleinun-**

ternehmerregelung für das gesamte Jahr. Das Finanzamt argumentierte, dass **aufgrund der fehlenden Ansässigkeit** in **Österreich** für die ersten neun Monate die **Befreiung nicht zur Anwendung** kommen könne und schrieb somit Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September vor. Ab Ansässigkeitsbeginn - somit von Oktober bis Dezember - gewährte das Finanzamt die Umsatzsteuerbefreiung für die Mieteinnahmen.

Der VwGH hielt zunächst fest, dass sich der **Unternehmerort** bei einer **Vermietung** dort befindet, wo die **wesentlichen Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens** getroffen werden. Der Ort, an dem die vermietete Wohnung liegt, ist irrelevant, da ein Unternehmer immer nur an einem Ort ansässig sein kann, jedoch an mehreren Orten Wohnungen vermieten könnte. Somit befand sich laut VwGH der **Ort der "unternehmerischen Leitung" zunächst in Deutschland** und erst ab Oktober in Österreich. Bei **Dauerleistungen**, die zu regelmäßigen Abrechnungen führen, wie z.B. Vermietungen, wird die **Leistung** nach der **einzelnen Abrechnungsperiode** (also **pro Monat**) erbracht. Somit sei auch die **Kleinunternehmerregelung nur für jene Monate** anwendbar, in denen der **Unternehmer in Österreich ansässig** war. Im konkreten Fall wurde also die Meinung des **Finanzamts bestätigt** - für die **ersten neun Monate** kam die **Kleinunternehmerregelung** mangels Ansässigkeit in Österreich **nicht zur Anwendung** und die Mieteinnahmen wurden der Umsatzsteuer unterworfen.

Bonitätsprüfung bei einem Gesellschafter-Verrechnungskonto

Unter genauer Beobachtung bei etlichen **Betriebsprüfungen** von GmbHs steht das **Gesellschafterverrechnungskonto**. Überlässt nämlich die GmbH dem Gesellschafter Geld und stellt ihm somit einen **Kredit** zur Verfügung, ergibt sich oft die Frage der **Fremdüblichkeit**. Wird diese verneint, kann die Finanz eine **verdeckte Gewinnausschüttung** unterstellen und schreibt **Kapitalertragsteuer** vor. Gemäß **Körperschaftsteuerrichtlinien** überprüft die Finanzbehörde die Fremdüblichkeit nach folgenden Kriterien:

> Ausgangspunkt sind die **vertraglichen Rahmenbedingungen** der Geldmittelüberlassung; sind diese nicht entsprechend dokumentiert, ist davon auszugehen, dass eine **kurzfristige Geldmittelüberlassung** vorliegt (vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis). In so einem Fall muss die **Verzinsung der Forderung** entsprechend hoch sein und die **Bonität** des Gesellschafters **ausreichen**, um wie bei einer Kontokorrentschuld die **Verbindlichkeit** kurzfristig (innerhalb eines Jahres) **tilgen zu können**.
>
> Zur **Beurteilung der Bonität** des Gesellschafters sind vor allem die Höhe und die Stabilität des **Einkommens** des Gesellschafters maßgeblich. Außerdem sind Ersparnisse und sonstige Schulden als Kriterium für die Bonitätsprüfung heranzuziehen.
>
> **Sicherheiten des Gläubigers** sollen die Gesellschaft gegen das **Ausfallrisiko** aus der Geldmittelüberlassung absichern, weil die Bonität des Gesellschafters gerade bei einer längerfristigen Überlassung aufgrund künftiger Entwicklungen nicht vorhersehbar ist. Die Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung - ungehindert von anderen Gläubigern - durch entsprechenden Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen.

Ergibt diese Prüfung, dass die am Verrechnungskonto erfasste Forderung als Darlehen an den Gesellschafter anzuerkennen ist, kann eine verdeckte Ausschüttung gegebenenfalls (nur) im Ausmaß der Differenz zwischen der tatsächlich erfolgten Verzinsung und einer fremdüblichen Verzinsung vorliegen.

In einem dem **VwGH** vorliegenden Fall (GZ Ra 2018/13/0007 vom 23.1.2019) ging es nun darum, ob bei einer **Bonitätsprüfung des Gesellschafters auch** die **Beteiligung an der GmbH**, der gegenüber die Verbindlichkeit am Verrechnungskonto besteht, **berücksichtigt** werden darf. Dies hat der **VwGH** in seiner Entscheidung nun erstmals **prinzipiell bejaht**. Im vorliegenden Fall wurde ein **Verkehrswertgutachten** zur Darstellung des Werts der GmbH vorgelegt. Konsequenterweise sollte jedoch die **Forderung der GmbH gegen den Gesellschafter** bei der **Bewertung der Gesellschaft** für Zwecke der Bonitätsüberlegungen **nicht** als **Vermögen** berücksichtigt werden.

In einem älteren Urteil hatte der VwGH (GZ 2011/15/0028 vom 26.6.2014) judiziert, dass bei der GmbH-Bewertung im Zuge der **Bonitätsprüfung** auch ein **Firmenwert**, sofern er aufgrund persönlicher Eigenschaften des Firmeninhabers entsteht, **außer Ansatz** zu bleiben hat, da ein fremder Dritter für diesen Firmenwert kein Entgelt bezahlen würde. Bei Bonitätsbewertungen des Gesellschafters ist also jedenfalls auf den konkreten Einzelfall abzustellen.

VwGH zur steuerlichen Geltendmachung von Studienreisen und Sprachkursen im Ausland

Die steuerliche Geltendmachung von Kosten wird von der Finanzverwaltung besonders dann **kritisch** gesehen, wenn **neben** der **beruflichen Veranlassung** auch ein **privates Interesse** (selbst in untergeordnetem Ausmaß) **hinzukommt**. Typischer Anlassfall ist eine **beruflich bedingte Reise ins Ausland**, die mit **privaten Aktivitäten** kombiniert wird.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hatte sich unlängst (GZ Ra 2018/15/0043 vom 19.12.2018) mit einem Sachverhalt beschäftigt, in dem eine **AHS-Lehrerin für das Fach Französisch** an einer Fortbildungsveranstaltung (**Sprachkurs**) auf der französischsprachigen Insel **Martinique** teilgenommen hat und damit zusammenhängende **Kosten** (Teilnahmegebühr, Kosten für Transfer und Unterkunft, Tagesgelder) im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung** geltend machen wollte.

Das Spektrum für die **steuerliche Anerkennung** kann sich in solchen Fällen auf die **Fortbildungskosten begrenzen** und bis hin zu einer (teilweisen) zusätzlichen **Anerkennung** der **Reisekosten** gehen. Ebenso kann - der Ansicht des Finanzamts folgend - die steuerliche Geltendmachung von Fortbildungs- und Reisekosten **zur Gänze versagt** werden, wenn die Reise ein Mischprogramm beinhaltet und der **berufliche Aspekt** der Reiseteilnahme von der **privaten Mitveranlassung überlagert** wird.

Der VwGH betonte in seiner Entscheidung, dass an die **steuerliche Anerkennung von Studienreisen** mehrere **Voraussetzungen** geknüpft sind und sie **grundsätzlich** bzw. andernfalls nicht zu berücksichtigende Aufwendungen für die **private Lebensführung** darstellen. Unter anderem müssen das **Reiseprogramm** und seine Durchführung derart **einseitig** und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer einer **bestimmten Berufsgruppe** abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere außerhalb dieses Teilnehmerkreises entbehren. Im konkreten Fall ist dieser **Umstand jedoch nicht erfüllt**, da es sich auch um eine **Reise in touristisch interessante Regionen** handelt, keinerlei Fremdbestimmung im Sinne einer angeordneten Fortbildung vorliegt und auch die **berufliche Fortbildung nicht** als das **"auslösende Element" für die Reise** angesehen werden kann. Entgegen der Ansicht des BFG können demnach die **Kosten für Transfer und Unterkunft** wie auch die Tagesgelder **steuerlich nicht berücksichtigt** werden - insbesondere, da es sich um **keine ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasste Reise** handelt. Der **VwGH verneinte** also eine **Berücksichtigung** dieser Kosten **im anteiligen Ausmaß** der beruflich bedingten Aufenthaltstage. Es müsste nämlich **zumindest ein Tag** der Studienreise als **ausch-**

ließlich betrieblich/beruflich veranlasster Reiseabschnitt eingeordnet werden, um für einen Teil der mehrere Tage dauernden (Studien)Reise Verpflegungsmehraufwand, Nächtigungskosten und (anteilige) Reisekosten einkommensteuerlich geltend machen können.

Die **Kosten** im Zusammenhang mit dem **Sprachkurs** als **Fortbildungskosten** können jedoch als **Werbungskosten** abgesetzt werden, da es für die steuerliche Anerkennung von Kurskosten keinen Unterschied macht, ob ein Kurs am Wohnort oder an einem anderen Ort absolviert wird.

Änderungen bei Sachbezugswerten und NoVA durch neues Messverfahren

Die Höhe des **Sachbezugs** wie auch der **NoVA** ist auch von der Höhe des **CO2-Emissionswerts** abhängig (da beispielsweise Elektroautos keine CO2-Emission verursachen, kommt es hierbei auch zu keinem Sachbezug). Für den **Sachbezug** als **geldwerten Vorteil beim Dienstnehmer** ist das Jahr der Anschaffung des Pkw maßgeblich, nicht aber der Zeitpunkt der Überlassung des Fahrzeugs an den Dienstnehmer. Dementsprechend ist für die Frage, ob der Sachbezug 1,5% oder 2% beträgt, auf die für das Jahr der Anschaffung geltenden maximalen CO2-Emissionswerte zurückzugreifen.

Zur **Feststellung** der **CO2-Emissionswerte** pro km von Fahrzeugen (sogenannter Testzyklus) wurde bisher der **NEFZ** ("Neuer Europäischer Fahrzyklus") zugrunde gelegt. Nunmehr kommt durch eine **EU-weite Änderung** das **neue Messverfahren** nach **WLTP** ("Worldwide Harmonized Light-Duty Vehicles Test Procedure") zur Anwendung. Dieses Testverfahren basiert auf weltweit gesammelten Fahrdaten und soll aufgrund seiner dynamischeren Ausrichtung **realistischere Messergebnisse** hinsichtlich **Treibstoffverbrauch** und CO2-Emissionen erzielen.

Das **BMF** hat in einer **Information** (BMF-010222/0011-IV/7/2019 vom 13.2.2019) die **Auswirkungen für Sachbezugswerte** und **NoVA** durch diese Umstellung des Messverfahrens dargestellt. Im Fokus steht dabei das Jahr **2019** mit folgenden Übergangsregelungen:

> Seit **September 2017** ist für alle neu typisierten Pkw das **WLTP-Prüfverfahren** heranzuziehen, wobei diese Werte auf **korrelierte NEFZ-Werte zurückgerechnet** werden. Für die Ermittlung von Sachbezugswerten und NoVA sind diese korrelierten NEFZ-Werte maßgebend - selbst wenn sie zu teilweise höheren CO2-Werten, verglichen mit den ursprünglichen (nicht korrelierten) NEFZ-Werten, führen. Für Fahrzeuge vor dem Stichtag 1. September gelten noch die Werte nach dem NEFZ (alt).
>
> Seit **September 2018** muss die Messmethode **WLTP** auf **alle neu zugelassenen Fahrzeuge** angewendet werden. Für die Besteuerung sind die **korrelierten NEFZ-Werte** heranzuziehen, wobei dieser Wert bereits im Zulassungsschein ausgewiesen sein sollte. Sofern Fahrzeuge im Zulassungsschein noch den ursprünglichen NEFZ-Wert aufweisen, gilt dieser für steuerliche Angelegenheiten.
>
> Ab **1. Jänner 2020** sind voraussichtlich **ausschließlich** die nach dem **WLTP-Prüfverfahren** ermittelten CO2-Werte für die Berechnung der Sachbezugswerte bzw. der NoVA zu verwenden.

BMF-Info zu NoVA-Berechnung und Kfz-Sachbezugswerten nach NEFZ und WLTP