



NEUKIRCHNER & PARTNER KG

Bilanzbuchhaltergesellschaft

Gewerbepark Süd 28, 8431 Gralla
Tel: 03452/72 00 2-32
Fax: 03452/72 00 2-35
E-Mail: office@neukirchner-partner.at
www.neukirchner-partner.at

Buchhaltung • Jahresabschluss • Beratung • Controlling • Kostenrechnung

Ausgabe 08/2017

KLIENTEN-INFO

Inhaltsverzeichnis

- Die Aufenthaltstage sind für die „183-Tage-Regel“ maßgeblich
- Auch bei geteiltem Transport lediglich eine umsatzsteuerliche Lieferung
- Forderungswertberichtigung unter Berufung auf negatives Eigenkapital des Schuldners
- Offene „Siebentelbeträge“ aus Teilwertabschreibungen sind keine Vorgruppenverluste
- VwGH zur Übertragung eines Fruchtgenussrechts gegen Ablöse

Die Aufenthaltstage sind für die „183-Tage-Regel“ maßgeblich

Besonders in international agierenden Unternehmen spielt **Mitarbeitermobilität** eine immer größere Rolle. Die Bandbreite reicht hier von kurzfristigen Aktivitäten wie die **Teilnahme an Schulungen** im Ausland bis hin zu **mehrmonatigen Entsendungen** zu einem verbundenen Unternehmen im Ausland. Gemeinsamer Ausgangspunkt ist, dass der **Arbeitnehmer weiterhin** bei seinem **Heimatunternehmen angestellt** bleibt und dieser Staat nach wie vor sein **Ansässigkeitsstaat** bleibt - etwa weil dort der **Familienwohnsitz** liegt. Interessant ist neben der möglichen Steuerpflicht des Heimatunternehmens im anderen Staat (z.B. weil eine **Betriebsstätte** begründet wird) vor allem die Frage, ob durch diese Auslandsaktivitäten der **andere Staat ein Besteuerungsrecht** an den **Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit** des Arbeitnehmers **erhält**.

Die **Aufteilung des Besteuerungsrechts** zwischen zwei Staaten wird im jeweiligen **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** geregelt, die sich für Österreich typischerweise am **OECD-Musterabkommen (OECD-MA)** orientieren. Für die **Aufteilung** des Besteuerungsrechts an dem Gehalt des angestellten Arbeitnehmers **zwischen dem Ansässigkeitsstaat** und dem **Tätigkeitsstaat** kommt **Artikel 15 OECD-MA** zur Anwendung. Diese Norm sieht vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für **unselbständige Tätigkeit grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat besteuert** werden dürfen.

Sofern die unselbständige Tätigkeit jedoch **im anderen Staat ausgeübt** wird, **darf auch der Tätigkeitsstaat** die dort bezogenen Vergütungen **besteuern**. Damit nicht bereits eine kurze Dienstreise eine **mögliche Doppelbesteuerung** des Dienstnehmers auslöst, weist das OECD-MA das **ausschließliche Besteuerungsrecht** dem **Ansässigkeitsstaat** zu, sofern die **drei folgenden Voraussetzungen kumuliert erfüllt** sind:

- Der Empfänger (der Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit) hält sich im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) insgesamt **nicht länger als 183 Tage** innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, auf (**und**)
- Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist (**und**)
- Die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) hat.

Wesentliches Kriterium bei der Entscheidung, in welchem Staat die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit besteuert werden dürfen ist also die sogenannte „**183-Tage-Regel**“. Für die Frage, ob durch die Auslandstätigkeit der **Tätigkeitsstaat** das **Gehalt** des österreichischen Arbeitnehmers **besteuern darf**, sind in einem ersten Schritt die **Aufenthalts-tage im Ausland** zu ermitteln. Als Aufenthaltstage zählen Tage **physischer Anwesenheit**, wobei es **nicht erforderlich** ist, dass an diesen Tagen eine **Arbeitsleistung** erbracht wird. Folglich zählen nicht nur Wochenenden, Feiertage und Urlaubstage als Aufenthaltstage, sondern auch **Anreise- und Abreisetage**. Da **Teilanwesenheit** in einem Land **ausreicht**, kann ein 24h-Tag zu mehreren vollständigen Aufenthaltstagen in verschiedenen Ländern führen.

Bei **Überschreiten der 183 (Aufenthalts)Tage im Ausland** erlangt der **Tätigkeitsstaat** ein **Besteuerungsrecht** an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit. Nun kommen in einem zweiten Schritt für die **tatsächliche Aufteilung** der zu versteuernden Einkünfte die **Arbeitstage** ins Spiel. Es sind für das Ausmaß des Besteuerungsrechts des Tätigkeits- bzw. des Ansässigkeitsstaats nämlich nicht die Aufenthaltstage, sondern die **Arbeitstage entscheidend**.

Auch bei geteiltem Transport lediglich eine umsatzsteuerliche Lieferung

In der Vergangenheit trat immer wieder die Frage auf, wie eine **Lieferung von Gegenständen** umsatzsteuerlich zu beurteilen ist, wenn sowohl der **Verkäufer** als auch der **Käufer** einen Teil des **Transportweges organisieren**. Diese Frage wurde nun vom **VwGH** in einem unlängst ergangenen Erkenntnis (GZ Ro 2015/15/0026 vom 27.04.2017) beantwortet.

Ein **österreichischer Unternehmer** (Ö1 GmbH) **verkaufte** in den Jahren 2003 bis 2006 **Waren an** seinen **deutschen Kunden** (D GmbH). Die Ö1 GmbH behandelte den **Verkauf der Waren** als **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland**, da die Ware **letztendlich von Österreich nach Deutschland transportiert** wurde. Die Ö1 GmbH transportierte die Waren **nicht unmittelbar** nach Deutschland zur D GmbH, sondern **zur österreichischen Muttergesellschaft** der D GmbH. Von dort wurden die Waren nach Deutschland transportiert. Im Zuge einer **Betriebsprüfung** der Ö1 GmbH stellte das Finanzamt fest, dass die **Lieferungen an die D GmbH keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen** darstellen, da die Waren **nicht unmittelbar** von Österreich **nach Deutschland transportiert** wurden, sondern der Transport **in Österreich unterbrochen** wurde. Demnach müsse die Ö1 GmbH die Lieferungen an die D GmbH als **Inlandslieferungen** der österreichischen Umsatzsteuer unterwerfen. Gegen diese Besteuerung der Umsätze erhob die Ö1 GmbH Einspruch. Für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sei es nämlich nicht relevant, ob entweder der Verkäufer die Waren be-

Im Unterschied zu den Aufenthaltstagen kommt es hierbei auf das **Überwiegen** an - folglich kann ein Arbeitstag immer nur einem der das Besteuerungsrecht beanspruchenden Staaten zugeordnet werden.

Um eine **mögliche Steuerpflicht** an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit im Tätigkeitsstaat (Ausland) **abschätzen** zu können, ist es ratsam, die entsprechenden Tage wie auch die Aktivitäten zu **dokumentieren**. Sollte dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zukommen, so wird durch das DBA regelmäßig sichergestellt, dass es zwar zu einer Besteuerung im Ausland kommt, **nicht** aber zu einer **Doppelbesteuerung**.

Bei einer **Mitarbeiterentsendung** („Secondment“), in deren Rahmen ein **in Österreich angestellter Mitarbeiter** für einen bestimmten Zeitraum **bei und für ein verbundenes Unternehmen im Ausland arbeitet**, **verliert die 183-Tage-Regel** übrigens **an Bedeutung**, da typischerweise das **aufnehmende Unternehmen die Kosten** für den entsendeten Mitarbeiter **trägt** und daher der **Tätigkeitsstaat unabhängig von der Dauer** der Entsendung ein **Besteuerungsrecht** an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit **erhält**.

fördert oder versendet oder ob der Abnehmer den Gegenstand abholt.

Der **VwGH** kam zur Entscheidung, dass **nicht nur** entweder der Verkäufer die Waren befördern/versenden oder der Kunde die Waren abholen kann, sondern dass **beide Parteien gemeinsam am Transport beteiligt sein können**. Im vorliegenden Fall ist die Ö1 GmbH für den Transport zur österreichischen Muttergesellschaft der D GmbH verantwortlich und die D GmbH ist für den Weitertransport nach Deutschland zuständig. Eine solche „**gebrochene Beförderung oder Versendung**“ ist nach Ansicht des VwGH für das **Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht schädlich**, wenn der **Abnehmer** bereits zu Beginn des Transports **feststeht**. Außerdem muss der liefernde Unternehmer nachweisen, dass ein **zeitlicher und sachlicher Zusammenhang** in der Beförderung und ein **kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs** vorliegen.

Diese **Entscheidung** ist für österreichische Unternehmer sehr **zu begrüßen**, da **klargestellt** wurde, dass auch in Fällen mit **geteilter Transportverantwortung** eine **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung** vorliegt, wenn der **Abnehmer von Beginn an feststeht**. Es wurde allerdings auch für **Unternehmer aus der EU** (hier die D GmbH) festgehalten, dass diese sich **nicht in Österreich steuerlich registrieren müssen**, um die **österreichischen Vorsteuern** geltend zu machen und ein innergemeinschaftliches Verbringen der Waren von Österreich in den jeweiligen EU Mitgliedstaat zu melden.

Forderungswertberichtigung unter Berufung auf negatives Eigenkapital des Schuldners

Im Zuge von **Betriebsprüfungen** drehen sich die Diskussionen bei vorgenommenen **Forderungswertberichtigungen** um die Fragen der **Nachweisführung**, der Zuordnung der Wertminderung der welcher Periode (Stichwort: **Nachholverbot!**) und der **Dokumentation** der **gesetzten Einbringungsmaßnahmen**, welche zu **keinem Erfolg** geführt haben. Bei Forderungsabschreibungen kurz nach Rechnungslegung oder bei **Forderungswertberichtigungen im Konzern** werden die **Diskussionen** regelmäßig **noch intensiver** geführt. Hinsichtlich der Dokumentation der gesetzten **Einbringungsmaßnahmen** verlangt die Finanzverwaltung regelmäßig **Nachweise über erfolglose Mahnungen**, Klagen, Anmeldungen im Ausgleichs- oder Konkursverfahren oder sonstige Gründe, durch welche die **Uneinbringlichkeit glaubhaft** gemacht werden kann. Der **Hinweis** auf ein **negatives Eigenkapital** des Schuldners wurde bislang **nicht** als (**alleiniger**) **Nachweis anerkannt**.

Eine aktuelle Entscheidung des **BFG** (GZ RV/2101371/2015 vom 21.4.2017) hat die **strengen Kriterien** zumindest im

Anlassfall **etwas aufgelockert**. Das BFG folgte dabei der Ansicht des Steuerpflichtigen, wonach aus den mit einem (deutlich) negativen Eigenkapital ausweisenden **Jahresabschlüssen** des Schuldners eindeutig zu erkennen sei, dass sich der **Schuldner in wirtschaftlichen Schwierigkeiten** befinde und **Einbringungsmaßnahmen nahezu aussichtslos** seien. Im Anlassfall wurde die Einschätzung noch mit dem Hinweis auf zahlreiche Rechtsstreitigkeiten des Schuldners untermauert.

Die **Entscheidung des BFG** ist grundsätzlich **positiv** zu beurteilen. Es ist jedoch weiterhin zu **empfehlen**, die **Nachweisführung** der Notwendigkeit der Forderungswertberichtigung **nicht ausschließlich** mit dem **Hinweis auf ein negatives Eigenkapital** des Schuldners zu **untermauern**. Der Dokumentation der gesetzten (erfolglosen) Einbringungsmaßnahmen sollte daher weiterhin Augenmerk geschenkt werden.

Offene „Siebentelbeträge“ aus Teilwertabschreibungen sind keine Vorgruppenverluste

Bekanntlich müssen steuerlich zulässige **Abschreibungen auf Beteiligungen** über **7 Jahre verteilt** werden. Eine in diesem Zusammenhang wesentliche Frage ist, ob bei Aufnahme in eine **steuerliche Unternehmensgruppe** als Gruppenmitglied noch offene Siebentelbeträge als **Vorgruppenverlustvorträge** anzusehen sind **oder** (künftige) **laufende Betriebsausgaben** im Jahr der Geltendmachung darstellen. Für den Steuerpflichtigen macht es vor allem deshalb einen **Unterschied**, da **Vorgruppenverluste** nur mit künftigen **eigenen Jahresgewinnen verrechnet** werden können (und daher im Verlustfall das Gruppeneinkommen nicht vermindern), während anderenfalls die jeweils im Veranlagungsjahr wirksam werdenden **Siebentelabschreibungen immer** das **Gruppeneinkommen verringern**.

Der seitens der **Finanzverwaltung** in Rz. 1071 der Körperschaftsteuerrichtlinien vertretenen Auffassung, dass **offene**

Siebentelbeträge aus Beteiligungsabschreibungen **Vorgruppenverlustvorträge** darstellen, welche lediglich mit künftigen eigenen Jahresgewinnen des Gruppenmitglieds verrechnet werden können, hat der **VwGH** (GZ Ro 2015/13/0024 vom 31.5.2017) nun eine **Absage erteilt**. Damit ist der VwGH der Ansicht des BFG gefolgt und hat die dagegen eingebrachte Amtsrevision der Finanzverwaltung verworfen.

Der VwGH begründet seine Sichtweise damit, dass **Siebentelbeträge keine** in einem vorangegangenen Jahr entstandenen Verluste sind, weshalb ein **abreifendes Siebentel nicht** unter den **Vorgruppenverlustbegriff** im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG fällt. Diese Beurteilung wird auch dadurch nicht verändert, dass die **Ursache für die Siebentelabschreibung** in einem **Zeitraum vor der Gruppenbildung** liegt.

VwGH zur Übertragung eines Fruchtgenussrechts gegen Ablöse

Bei der Einräumung eines **Fruchtgenussrechts** erhält der **Fruchtnießer** das dingliche **Recht**, eine **fremde Sache**, oft ein Grundstück eines Dritten, **ohne jede Einschränkung** und unter **Schonung der Substanz** zu **gebrauchen**. Der **Fruchtgenussbesteller** bleibt **zivilrechtlich** der **Eigentümer**. Wird die Einräumung eines Fruchtgenussrechts steuerlich wirksam ausgestaltet, so kommt es beim **Fruchtgenussberechtigten** (Fruchtnießer), sofern er die **Immobilie vermietet**, zu **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**. Losgelöst von der Einräumung des Fruchtgenussrechts war bisher **unklar** wie es um die **steuerliche Situation beim Verkauf eines Fruchtgenussrechts gegen Ablöse** bestellt ist.

Die **Finanzverwaltung** vertrat bisher die Meinung (Rz. 115a Einkommensteuerrichtlinien), dass bei einer entgeltlichen Übertragung eines Fruchtgenussrechts an einen Dritten - **vergleichbar** der **Untervermietung** durch einen Hauptmieter -

die **Ablöse** generell den **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** zuzuordnen ist. Diese Meinung wurde durch ein **Erkenntnis** des **VwGH** aus dem Jahr 2010 begründet (GZ 2009/15/0046 vom 21.12.2010). In diesem Fall hatte eine Mutter ihrer Tochter ein Grundstück übertragen und sich dabei das **Fruchtgenussrecht vorbehalten**. Die Mutter übertrug daraufhin das Fruchtgenussrecht einer Personengesellschaft (die gleichzeitig auch Mieterin war) gegen Entgelt. Da die **Ver einbarung** nur **mündlich** erfolgte und nicht im Grundbuch eingetragen war, ging der **VwGH nicht** von einer **endgültigen Übertragung der Einkunftsquelle** aus, sondern führte begründend aus, dass die **entgeltliche Übertragung „der Ausübung nach“** erfolgte und **steuerlich** mit einer **Untervermietung** durch den Hauptmieter **vergleichbar** wäre. Die **Ablösezahlungen** an die Mutter führten so steuerlich zu **Mietvorauszahlungen**, welche als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung **steuerpflichtig** waren.

Dieser Meinung des BMF **widerspricht** nun der **VwGH** in seinem aktuellen Erkenntnis (GZ Ra 2016/13/0029 vom 31.3.2017) und **differenziert zwischen** einer **Übertragung „der Ausübung nach“** und **„der Substanz nach“**. Ein Steuerpflichtiger (im Folgenden Onkel) war Fruchtnießer einer Liegenschaft. In weiterer Folge übertrug er dieses Fruchtgenussrecht an seine Nichte gegen Zahlung einer Ablöse. Diese Übertragung wurde vom **VwGH** als **Übertragung „der Substanz nach“** **beurteilt**, da der Onkel das Recht an der dinglichen Sache gänzlich verlor. Da im vorliegenden Fall (nach **alter Rechtslage** ohne Immobilienertragsteuer) **kein Spekulationsstatbestand** vorlag, wurde die **Ablöse steuerfrei** gestellt.

Die Entscheidung trägt **prinzipiell** zu **mehr Rechtssicherheit** bei, da nun **klargestellt** ist, dass bei einer **Übertragung eines Fruchtgenussrechts „der Substanz nach“** eine Besteuerung durch **Vermietungseinkünfte ausgeschlossen** ist. Fraglich ist nun, ob eine **Besteuerung** nach der neuen Rechtslage ab dem 1.4.2012 **durch die Immobilienertragsteuer** i.S.d. § 30 EStG denkbar ist. Diese Beurteilung hängt wiederum von der **Vorfrage** ab, ob die **Übertragung eines Fruchtgenussrechts** unter den Begriff des **„grundstücksgleichen Rechtes“** zu subsumieren ist.

Nach bisheriger Ansicht der **Finanzverwaltung** in der Rz. 6622 der Einkommensteuerrichtlinien ist das **Fruchtgenussrecht nicht als grundstücksgleiches Recht** zu qualifizieren. Somit wäre im zugrundeliegenden Fall die Übertragung eines Fruchtgenussrechts „der Substanz nach“ nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist des § 31 EStG auch **weiterhin steuerfrei**. In der **Literatur** ist jedoch **umstritten**, ob eine Veräußerung eines Fruchtgenussrechts „der Substanz nach“ nicht **doch** als **Veräußerung** eines **grundstücksgleichen Rechtes gewertet** werden könnte. Eine gewisse **Rechtssicherheit** bleibt also weiterhin bestehen.