



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 5/2015

KLIENTEN-INFO

Inhaltsverzeichnis

- **VwGH legt strenge Maßstäbe an verdeckte Ausschüttung bei „Entnahmen“ aus der GmbH**
- **Strengere Anforderungen an Advance Rulings**
- **Ein Leasingvertrag allein stellt keine Rechnung dar!**
- **Vorübergehende Verwendung von drittländischen Kfz in der EU - Neuregelung ab 1.5.2015**
- **Kein periodenübergreifender Anrechnungsvortrag von ausländischen Steuern**
- **Kosten für einen nicht mehr verwendeten Polizeihund nicht abzugsfähig**

VwGH legt strenge Maßstäbe an verdeckte Ausschüttung bei „Entnahmen“ aus der GmbH

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

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

UFS bzw. BFG sowie der VwGH hatten sich schon oftmals mit der umstrittenen Thematik auseinanderzusetzen. Der **Verwaltungsgerichtshof** hat unlängst in zwei Entscheidungen (GZ 2011/13/0015 vom 17.12.2014 und GZ 2012/15/0177 vom 26.2.2015) **betont**, dass **keineswegs grundsätzlich** davon ausgegangen werden kann, dass eine „Entnahme“ von Geldmitteln durch den Gesellschafter aus der Kapitalgesellschaft eine **verdeckte Gewinnausschüttung** darstellt. Entgegen der Ansicht des UFS misst der VwGH **formalen Aspekten** wie etwa dem Zeitpunkt der vertraglichen Grundlage für eine Darlehensvergabe durch die Gesellschaft an den Gesellschafter oder dem Zeitpunkt der Zinsfälligkeit **wenig Bedeutung** zu. Hingegen ist für das Vorliegen einer **verdeckten Gewinnausschüttung entscheidend**, ob die **Rückzahlung** der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge (Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft) **von vornherein nicht gewollt** war oder **wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten** war. In einem solchen Fall wäre nämlich die **buchmäßige Erfassung der vollen Forderung** (gegenüber dem Gesellschafter) nur **zum Schein** erfolgt und keine durchsetzbare Forderung der Gesellschaft an die Stelle des ausgezahlten Betrags getreten. Aufgrund des **gesellschaftsrechtlich zwingenden Rückgewähranspruchs** der Gesellschaft wird üblicherweise vom Vorliegen einer **Forderung** auszugehen sein.

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

Strengere Anforderungen an Advance Rulings

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

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

Die **Prüfkriterien** gliedern sich in die **drei Bereiche wirtschaftliche Substanz** der in Österreich begründeten Tätigkeit, **Verhältnis zum Ausland** und Indizien für

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

„**unerwünschte**“ **Gestaltungen**. Während das Verhältnis zum Ausland die Möglichkeiten bzw. Pflichten der österreichischen Finanzverwaltung zur Informationsweitergabe betrifft, zielt die Anforderung der **wirtschaftlichen Substanz** darauf ab, dass die Gesellschaft oder Betriebsstätte in Österreich über die **notwendigen Mittel** verfügt, um die zugeordneten **Funktionen und Risiken** überhaupt **übernehmen zu können**. Die **Substanz** muss zwar nicht bereits im Zeitpunkt des Rulings bestehen, jedoch im Falle einer späteren **Betriebsprüfung nachgewiesen werden können**. Von größter Bedeutung für zukünftige Rulinganträge für z.B. Verrechnungspreisgestaltungen ist das dritte Prüfkriterium, welches aus einer Auflistung von **unerwünschten Gestaltungen** besteht, welche die **Erlangung** eines **Rulingbescheids verhindern**. Solche unerwünschte Gestaltungen sind beispielsweise die **Zwischenschaltung** von **Gesellschaften** bzw. Treuhandkonstruktionen **ohne wirtschaftlichen Zweck** oder die Einschaltung von **funktionslosen Gesellschaften**, insbesondere in Niedrigsteuerländern oder **Steueroasen**. Ebenso abträglich sind die Einbindung von „Stroh Männern“ oder auch Indizien, die auf **Bestechung** oder **Geldwäsche** hindeuten.

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

Ein Leasingvertrag allein stellt keine Rechnung dar!

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

Grundsätzlich ist ein **Vorsteuerabzug** in dem Zeitpunkt **möglich**, wenn die **Leistung erbracht** ist und der Unternehmer über eine **mehrwertsteuertaugliche Rechnung** verfügt. Bei einer **kontinuierlichen Leistungserbringung**, wie dies bei einem Leasingvertrag der Fall ist, gilt die Leistung jeweils mit Ablauf des Zeitraumes als bewirkt, auf den sich die Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

Wenn eine **Leasingrate** z.B. **monatlich** fällig ist, so gilt diese Leistung **am Ende des jeweiligen Monats** als **bewirkt**. Bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen kann die **Vorsteuer** dann im Rahmen der **monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung** (UVA) geltend gemacht werden. Eine **mehrwertsteuertaugliche Rechnung** hat gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG eine Reihe von Anforderungen zu erfüllen, z.B. muss der **Zeitraum der Leistung** (beispielsweise der betreffende Monat) angegeben werden und natürlich die **Umsatzsteuer ausgewiesen** sein.

Der **VwGH** führt aus, dass bei **Leasingverträgen** die Leistung, nämlich die **Nutzungsüberlassung für einen bestimmten Zeitraum** (z.B. Monat), rechnungsmäßig erst durch den **monatlichen Zahlungsbeleg** konkretisiert wird. Auch im Voraus ausgestellte „bis auf weiteres“ oder „bis auf Widerruf“ lautende **Dauerrechnungen** begründen **keinen**

Vorsteuerabzug. Diesem Erkenntnis folgend ist ein **Vorsteuerabzug bei Leasingverträgen** nicht auf Basis des **Leasingvertrages allein** bzw. auch **nicht für zukünftige Zeiträume** möglich.

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

Vorübergehende Verwendung von drittländischen Kfz in der EU - Neuregelung ab 1.5.2015

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

als „**Familienfahrzeug**“ (selbst wenn sie im Anstellungsvertrag zulässig ist) ab 1.5.2015 **ohne Verzollung nicht mehr** möglich ist.

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

Kein periodenübergreifender Anrechnungsvortrag von ausländischen Steuern

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

Der **VwGH** hat einen sogenannten „**Anrechnungsvortrag**“ von nicht genutzten ausländischen Steuern – auch als **Anrechnungsuberhang** bezeichnet – in seiner Entscheidung unlängst (GZ 2012/15/0002 vom 27.11.2014) mit mehreren

Argumenten **wiederum verneint**. Etwa mit dem Hinweis, dass eine **spätere Anrechnung ausländischer Steuern** in Österreich deshalb **nicht möglich ist**, da es sich dann um **andere Einkünfte handelt** als jene (ausländischen) Einkünfte, aus denen die ausländische Steuerbelastung resultiert. Es gilt nämlich der **Grundsatz**, dass eine Anrechnung bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer desjenigen Jahres zu erfolgen hat, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Einkünfte steuerlich erfasst worden sind. Außerdem wird ein **Anrechnungsvortrag** für ausländische Quellensteuern regelmäßig **nur** in jenen Staaten **gewährt**, in denen er **ausdrücklich gesetzlich vorgesehen** ist, was in Österreich aktuell nicht der Fall ist. Aus **unionsrechtlicher Sicht** ist dem VwGH folgend ebenso wenig ein Anrechnungsvortrag für ausländische (Quellen)Steuern geboten.

Der **Ausschluss des Anrechnungsvortrags von ausländischen Steuern** wird in der **Literatur** heftig **kritisiert**. **Möglicherweise** erfährt diese für den Steuerpflichtigen nachteilige Situation bei der Anrechnung von ausländischen Steuern in Zukunft eine **Änderung**. Schließlich wurde bereits im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2009 seitens des BMF ange-dacht, in **Einzelfällen** einen **Anrechnungsvortrag** zu gewähren.

Kosten für einen nicht mehr verwendeten Polizeihund nicht abzugsfähig

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

Kosten der Hundehaltung gehören zu den **nicht abzugsfähigen** Ausgaben der **Haushalts- und Lebensführung**. Die Kosten für Tiere, die als Arbeits- und Betriebsmittel verwendet wurden, sind dann nicht mehr abzugsfähig, wenn ihre berufliche Nutzung endet. Ausgaben zur fortgesetzten Versorgung solcher Tiere aus besonderer Bindung oder allgemeiner

Tierliebe, **ohne Bestehen einer Verpflichtung**, beruhen nach Ansicht des VwGH typischerweise auf einer relevanten privaten Mitveranlassung. Auch die aus Sicht des VwGH nachgewiesene **Erwartungshaltung des Arbeitgebers**, dass der Diensthundeführer den ausgesonderten Hund in sein Eigentum übernimmt, um ihn dann auf seine Kosten zu versorgen, **ändert nichts** daran, dass eine **rechtliche Verpflichtung fehlt**.

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