

# Tax Magazine

Dezember 2011

**Wichtige OECD-Neuentwicklungen  
zum Betriebsstättenbegriff**  
Seite 2

**Protokoll zum Internationalen Steuerrecht - verbundene Unternehmen, Abfindungen und Ruhegehälter**  
Seite 3

**Protokoll zum Körperschaftsteuer-  
und Umgründungssteuerrecht: Zwei-  
felsfragen zur Körperschaftsteuer**  
Seite 4

**Dauerbrenner: Auslandsverlustver-  
wertung in der Gruppe**  
Seite 5

**Umsatzsteuerprotokoll 2011:  
Reihengeschäft, Online Abos,  
Vorsteuererstattung**  
Seite 6

**Zuordnung der innergemeinschaftlichen Lieferungen im Reihengeschäft**  
Seite 7

**Highlights aus dem Lohnsteuer-  
richtlinien-Wartungserlass 2011**  
Seite 8

**Budgetbegleitgesetz 2012 -  
Regierungsvorlage veröffentlicht**  
Seite 9

**VwGH: Bürgschaftsaufwendungen  
VwGH: Zum Übergang von offenen  
Siebenteln bei Umgründungen**  
Seite 10

**Tax Flashes**  
Seite 11

**Veröffentlichungshinweise,  
Impressum, Kontakte**  
Seite 12

**Beilagen: Artikelübersicht 2011,  
Checkliste Steuerbilanz 2011**

**ERNST & YOUNG**  
*Quality In Everything We Do*



## Editorial



Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Die vorliegende Ausgabe des Tax Magazines steht im Zeichen des Salzburger Steuerdialogs vom Juni 2011 und den daraus erstellten Protokollen des BMF.

Eingangs analysiert zunächst Walter Loukota den neuesten Diskussionsentwurf der OECD zu Entwicklungen des Betriebsstättenbegriffes im zwischenstaatlichen Steuerrecht, der schon bald auch für die Rechtsanwendung in Österreich maßgeblich werden könnte.

Sodann beschreibt Andreas Göritzer die Ansätze zu Lösungen des BMF im Protokoll zum Internationalen Steuerrecht. Daniela Demschner faßt in weiterer Folge die Ausführungen des BMF im Protokoll zum Körperschaftsteuer- und Umgründungssteuerrechts zusammen. Patrick Plansky schließt daran mit seinem Beitrag zur Auslandsverlustverwertung in der Gruppe an, die durch jüngere Entwicklungen ebenfalls neue Konturen gewonnen hat.

Die darauf folgenden zwei Beiträge von Miriam Hofer befassen sich mit ausgewählten und praktisch äußerst interessanten Fragestellungen zum Umsatzsteuerrecht, einerseits einer Zusammenfassung des Umsatzsteuerprotokolls 2011 des BMF und andererseits der Thematik der Zuordnung der innergemeinschaftlichen Lieferung bei Reihengeschäften im Binnenmarkt.

Herwig Debrbacher beschreibt sodann erneut ein Highlight des Lohnsteuer-Wartungserlasses 2011. Christian Massoner stellt die erwarteten Gesetzesänderungen durch das geplante Budgetbegleitgesetz 2012 dar. Dora Kueronya schließt den Reigen der Beiträge durch einen interessanten Blick in die abgabenrechtliche Judikatur. Abschließend finden sich wie gewohnt die Kurzmitteilungen zum Steuerrecht und Literaturhinweise.

Schließlich enthält die aktuelle Ausgabe zum Jahresende wie gewohnt die jährliche Checkliste Steuerbilanz und einen Jahresüberblick aller in 2011 erschienenen Artikel.

Walter Loukota

Patrick Plansky

# Wichtige OECD-Neuentwicklungen zum Betriebsstättenbegriff



## Aktueller Public Discussion Draft der OECD

Die OECD hat einen neuen, Mitte Oktober 2011 verabschiedeten Diskussionsentwurf zur Auslegung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffes der Öffentlichkeit vorgestellt. Der Diskussionsentwurf befasst sich mit 25 Problemkreisen und enthält Problemlösungen in Form der geplanten Kommentarerergänzungen. Das Thema dürfte allerdings in einzelnen Belangen innerhalb der OECD noch nicht frei von jeglicher Kontroverse sein.

## Verträglichkeit mit der bisherigen Verwaltungspraxis

Aus österreichischer Perspektive betrachtet dürften die meisten vorgesehenen Kommentaränderungen in der bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis Deckung finden, wie beispielsweise dass landwirtschaftliche Betriebe Betriebsstätten sind (Fall 1), dass Fabrikanlagen eines Subauftragnehmers für den Auftraggeber keine Betriebsstätte begründen (Fall 3) oder dass Schiffe keine örtlichen Betriebsstätten für den Bordrestaurantbetreiber sind (Fall 5).

Einige Neuerungen mögen gewisse „Akzentverschiebungen“ in der Sachbeurteilung nach sich ziehen, wie beispielsweise die „Aufweichungen“ der 6-Monatsfrist im Fall 6. In der Streitfrage der Vertreterbetriebs-

stätten wird im Kommentar nach wie vor keine verbindliche Entscheidung getroffen, ob die Verkäufe des Vertreters eine rechtliche Bindung des ausländischen Prinzipals unmittelbar gegenüber dem Kunden erzeugen müssen (Fall 19).

## Anpassungsbedarf der österreichischen Verwaltungspraxis

Durch die Ausweitung des Begriffes der Verfügungsmacht sollen nunmehr auch Räumlichkeiten, die mit Anderen gemeinsam genutzt werden, zu Betriebsstätten für jeden einzelnen Unternehmer führen (Fall 2). Das BMF dürfte hier bereits begonnen haben, sich auf ein Auseinanderdriften des DBA-Betriebsstättenbegriffes und des nationalen Begriffes einzustellen (EAS.2244 und dann folgend EAS.3089).

Das größte Problem dürfte sich aus der OECD-Auffassung in Fall 8 ergeben, derzufolge Bauträgerunternehmen ihre Funktionen an der Baubetriebsstätte nicht nur durch ihr eigenes Personal, sondern auch durch das der Subauftragnehmer ausüben. Der Hauptauftragnehmer soll daher im Gegensatz zur bislang vertretenen Auffassung des BMF (Rz 261 VPR, siehe auch EAS.3121) bereits durch seinen Subauftragnehmer am Baustellenort eine Betriebsstätte begründen können. Dadurch könnte der Baubetriebsstättenstaat bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode die Kosten der Subauftragnehmer doppelt in seine Besteuerungsgrundlage einbeziehen. Nämlich einmal bei der Besteuerung der Subauftragnehmer selbst und ein zweites mal bei der Besteuerung des Generalunternehmers, weil in diesem Fall die ihm in Rechnung gestellten Preise der Subauftragnehmer ebenfalls deren Baukosten beinhalten. Es wurde Gelegenheit geboten, zu dem Diskussionsentwurf bis 10. Februar 2012 Stellungnahmen abzugeben.

# Protokoll zum Internationalen Steuerrecht - Kapitalanlagegesellschaft als verbundenes Unternehmen, Abfindungen und Ruhegehälter



Dr. Andreas Göritzer  
andreas.goeritzer@at.ey.com

Das Protokoll zum Internationalen Steuerrecht des BMF wurde am 6.10.2011 veröffentlicht und enthält wieder einige interessante Aspekte zum zwischenstaatlichen Steuerrecht, von denen im Folgenden eine Auswahl dargestellt ist:

## 1. Verbundenheit von Unternehmen

Im zu beurteilenden Fall stand eine österreichische „Retail-GmbH“ im Eigentum zweier australischer Investmentfonds, deren Fondsverwaltungsgesellschaft in Großbritannien ansässig war und die mit der Retail-GmbH zusätzlich einen Vertrag zur Erbringung von Management-Dienstleistungen unterhielt. Es stellte sich die Frage, ob die Vertragsparteien des Management-Vertrages „verbundene Unternehmen“ iSd § 6 Z 6 EStG und des Art 9 DBA-Großbritannien sind und die gezahlte Managementvergütung daher dem Fremdvergleich unterliegt. Das Protokoll bejaht diese Frage im Wesentlichen mit dem Argument, dass „bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben“. Bei den australischen Fonds übt die Fondsverwaltungsgesellschaft durch ihre Treuhänderstellung „die Geschäftsleitung oder die Kontrolle“ aus. Da diese auch zu insgesamt 100% an der Retail-GmbH beteiligt sind, kontrolliert die Fondsverwaltungsgesellschaft auch die Retail GmbH. Unmittelbare geschäftliche

Beziehungen zwischen den Vertragsparteien unterliegen daher nicht dem freien Spiel der Marktkräfte. Diese maßgebende Verbundenheit bleibt auch bei Geschäftsbeziehungen erhalten, welche außerhalb dieser Verbundenheit erfolgen.

## 2. Abfindungen und ähnliche Vergütungen im DBA Deutschland

Das BMF nimmt auch zu freiwilligen Abfertigungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses Stellung. Diese stellen nach Auffassung in Österreich Einkünfte dar, die noch aus der persönlichen aktiven Tätigkeit herrühren und daher grundsätzlich nach Art 15 OECD-MA in jenem Staat der Besteuerung unterliegen, der auch für die betreffenden Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuert war. Manche Staaten (wie zB Deutschland) sehen dagegen für Abfindungszahlungen auf Basis des Art 15 (1) OECD-MA ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vor. Das DBA mit Deutschland enthält in Art 28 Abs 1 lit a eine besondere Klausel, der zufolge zur Vermeidung von weißen (dh in beiden Staaten unbesteuerten) Einkünften die Befreiung im Ansässigkeitsstaat durch eine Steueranrechnung ersetzt wird. Soweit Deutschland daher das aus österreichischer Sicht bestehende Besteuerungsrecht für die Abfindungen einer in Österreich ansässigen Person aufgrund seiner eigenen Abkommensauslegung nicht ausnützt, besteht auf der Grundlage von Art 28 Abs 1 lit dafür keine Freistellungspflicht in Österreich.

## 3. Pensionen gem Art 18 OECD-MA

Nach Art 18 OECD-MA hat der Ansässigkeitsstaat einer Person das ausschließliche Besteuerungsrecht für Ruhegehälter (Pensionen), die dieser Person zufließen. Diese Regelung gilt (abgesehen von DBA

mit Sonderregelungen) auch für Sozialversicherungspensionen. Im gegenständlichen Fall ging es um die Frage, ob ein österreichisches Ehepaar seine Ansässigkeit von Österreich nach Thailand verlegt hatte und somit die aus der österreichischen Sozialversicherung bezogene Pension in Österreich steuerfrei war. Das Ehepaar war 4 Monate im Jahr in Österreich und lebte 8 Monate im Jahr in Thailand. Nach Auffassung des Ministeriums ist in einem solchen Fall danach zu unterscheiden, ob das Paar eine ständige Wohnstätte in Thailand hat. Wenn es bei jedem Thailand Aufenthalt eine andere Wohnung anmietet, reiche dies für die Annahme einer ständigen Wohnstätte nicht aus und das Ehepaar ist abkommensrechtlich nur in Österreich ansässig. Hat das Ehepaar dagegen eine ständige Wohnstätte in Thailand (indem es dort ständig über eine Wohnung verfügt), liegt ein Fall der abkommensrechtlichen Doppelansässigkeit vor und es wäre zu beurteilen, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist. Für Aufenthalte von weniger als 5 Jahren ist immer anhand aller Umstände des Einzelfalles zu beurteilen, ob sich dieser ins Ausland verlagert hat (EStR Rz 7597). Nach dem Protokoll hängt diese Frage auch davon ab, wo die Person krankenversichert ist. Ein Versicherungsschutz bestehe gem § 8 Abs 1 ASVG nämlich nur, wenn und solange sich eine Person im Inland aufhalte.

## 4. Tschechische Quellensteuer

Die Frage, ob Tschechien berechtigt ist, von Leasingraten im KFZ-Leasinggeschäft eine - in Österreich anrechenbare - 5 prozentige Quellensteuer zu erheben, hängt davon ab, ob die KFZ-Überlassung als Vermietungsvorgang oder als Veräußerungsvorgang gegen Ratenzahlung zu werten ist. Für die Einstufung dieser Frage ist grundsätzlich nationales tschechisches Recht heranzuziehen.

# Protokoll zum Körperschaftsteuer- und Umgründungssteuerrecht: Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer



Mag. Daniela Demschner  
daniela.demschner@at.ey.com

In dem am 6.10.2011 vom BMF veröffentlichten Protokoll zum Körperschafts- und Umgründungssteuerrecht 2011 wurden wieder Lösungen zu Zweifelsfragen in diesen Bereichen erarbeitet, die im Folgenden auszugsweise dargestellt sind. Der darin ebenfalls thematisierten Verlustverwertung in der Gruppe ist dagegen gesondert der nächste Beitrag in diesem Heft gewidmet.

## Erhöhung der Firmenwertabschreibung durch Einlage

Vor der Beteiligungsveräußerung der Muttergesellschaft erfolgte eine Zuschusszusage der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft, um den bei der Verschmelzung der Großmuttergesellschaft auf die Muttergesellschaft notwendigen positiven Verkehrswert der Muttergesellschaft herzustellen. Die Zuschussforderung wurde sodann an den späteren Erwerber der Muttergesellschaft mit dem ausschließlichen Zweck, diese für den Erwerb der Beteiligung zu verwenden, abgetreten. Unmittelbar nach dem Erwerb wurde die Enkelgesellschaft auf den Erwerber, die neue Großmuttergesellschaft, verschmolzen, wodurch die Forderung und Verbindlichkeit aus der Zuschusszusage zusammengefallen und somit weggefallen sind. Die Finanzverwaltung sieht aufgrund des zeitlich engen Zusammenhanges zwischen Verkauf der Anteile an der Muttergesellschaft, der Gewährung des Zuschusses und dessen gleichzeitiger Abtretung an den

Käufer sowie deren rechtlichen Verknüpfung mit dem Verkauf keine Zuschussleistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Es handelt sich lediglich um eine rein buchungstechnische Maßnahme, die die Basis für die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG nicht erhöht.

## Steuerliche Behandlung von „Mantelgesellschaften“ mit offenen Siebentelbeträgen gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG

Im zugrunde liegenden Sachverhalt wird eine Beteiligung ohne Vermögen, mit jedoch beträchtlichen Verlustvorträgen und offenen Siebentelbeträgen gemäß § 12 Abs 3 KStG erworben und anschließend in eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG aufgenommen. Grundsätzlich sind abzugsfähige Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs 3 KStG im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen. Bei Gruppenaufnahme konnten nach herrschender Ansicht bislang die noch offenen Siebentelbeträge, welche vor Aufnahme in die Gruppe entstanden sind, mit laufenden Gewinnen des Gruppenmitglieds verrechnet werden. Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass es sich bei den noch offenen Siebentelbeträgen, die aus einer Teilwertabschreibung aus der Zeit vor Gruppenzugehörigkeit resultieren, um Vorgruppenverluste des Gruppenmitgliedes handelt. Dies wird damit begründet, dass der Aufwand aus der Teilwertabschreibung in dem Jahr entstanden ist, in dem die Teilwertabschreibung vorzunehmen ist und die steuerliche Verteilung auf sieben Jahre daran nichts ändert, da es sich bei der Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG um eine reine Verteilungsvorschrift handelt. Aufgrund der Qualifizierung als Vorgruppenverluste können die Siebentelbeträge nur mit Gewinnen des Gruppenmitglieds verrechnet werden, nicht jedoch mit Gewin-

nen anderer Gesellschaften in der Unternehmensgruppe. Übersteigen die laufenden Siebentelbeträge den laufenden Gewinn des Gruppenmitglieds, sind die übersteigenden Siebentelbeträge daher als Verlustvortrag (Vorgruppenverlust) des Gruppenmitglieds weiterzuführen und nicht mit allfälligen Gruppengewinnen ausgleichsfähig.

## Abzugsfähigkeit eines Kursverlustes

Teile des Erlöses aus einer internationalen (tschechischen) Schachtelbeteiligung werden auf ein tschechisches „Treuhandkonto“ gelegt, da auf Kurssteigerungen spekuliert wird bzw weitere Investitionen in Tschechien geplant sind. Aufgrund der schlechten Kursentwicklung im nächsten Jahr wird der gesamte Betrag des tschechischen „Treuhandkontos“ auf ein EURO-Konto übertragen, wodurch ein Kursverlust resultiert. Der Veräußerungserlös betreffend die internationale Schachtelbeteiligung ist steuerneutral. Die teilweise Veranlagung des Erlöses auf ein tschechisches Treuhandkonto (ohne Verfügungsbeschränkung) und spätere Übertragung stellt ein gesondertes für sich zu betrachtendes Rechtsgeschäft dar. Allfällige Kursgewinne oder Kursverluste sind daher steuerwirksam, die Bestimmungen des Grundgeschäftes betreffend die internationale Schachtelbeteiligung kommen nicht zur Anwendung. Findet der Verkauf der Schachtelbeteiligung jedoch unter aufschiebender Bedingung statt und der Kaufpreis wird noch vor Eintritt der Bedingung auf ein Treuhandkonto (inklusive Verfügungsbeschränkung) überwiesen, kommt es zur Realisierung bei Eintritt der Bedingung. Somit beeinflussen jegliche Wertschwankungen auf dem tschechischen Konto den endgültigen Veräußerungserlös und sind steuerlich gleich wie dieser zu behandeln. Dementsprechend sind Kursgewinne und Kursverluste als kaufpreisbeeinflussende Vorgänge steuerneutral.

# Dauerbrenner: Auslandsverlustverwertung in der Unternehmensgruppe - Neues zur Nachversteuerung



Dr. Patrick Plansky  
patrick.plansky@at.ey.com

Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung ist ein stets aktuelles Thema. Die jüngste Entwicklung in diesem Bereich ist die Befassung des BMF mit „Tax Holidays“ im Ansässigkeitsstaat des Gruppenmitgliedes, die einen primären Verlustimport unzulässig machen oder eine Nachversteuerung bedingen. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die letzten Entwicklungen im Bereich der Auslandsverlustverwertung in der Unternehmensgruppe samt den jüngsten Ausführungen des BMF zur steuerlichen Behandlung von „Tax Holidays“.

## Verlust der Vergleichbarkeit

Die letzte gesetzgeberische Änderung (BBG 2009) betraf die Einführung der Nachversteuerungsverpflichtung bei „Verlust der Vergleichbarkeit des ausländischen Gruppenmitgliedes“. Damit wurde der bislang in der Praxis angewandten Methode zur Nachversteuerungsvermeidung des wirtschaftlichen Aushöhlens (wesentliche Redimensionierung des Geschäftsbetriebes) des ausländischen Gruppenmitgliedes der Riegel vorgeschoben.

## Automatische Nachversteuerung

Seitens der Finanzverwaltung wird bereits seit dem KSt-Wartungserlass 2010 eine automatische Nachversteuerung angenommen, sofern keine (weiteren) ausländischen

Verluste aus einem ausländischen Gruppenmitglied erklärt werden (KStR Rz 431). Nach dem Wortlaut der KSt-Richtlinien ist dies zwingend der Fall - selbst wenn bspw. der Verlustvortrag im Ausland untergeht, eine Verlustverrechnung im Ausland damit nicht mehr möglich ist und es somit bei der Verlustberücksichtigung im Inland bleiben müsste. In der Praxis scheint die automatische Nachversteuerung bei Nichterklärung eines (weiteren) ausländischen Verlustes allerdings widerlegbar (vgl. dazu Mayr/Schlager, RdW 2010, 243).

## Nachversteuerung bei Tax Holidays

Die jüngste Befassung der Finanzverwaltung mit dem Thema der Nachversteuerung ausländischer Gruppenverluste findet sich im KSt- und UmgrSt-Protokoll des Salzburger Steuerdialoges 2011. Darin beschäftigt sich die Finanzverwaltung insb. mit der Frage der Nachversteuerung bei ausländischen Tax Holidays, d.h. bei umfassenden Befreiungen im Ausland, die eine Verlustverwertung im Ausland behindern. Im Steuerprotokoll setzt sich die Finanzverwaltung mit den folgenden drei Sachverhalten auseinander.

Der erste Fall beschäftigt sich mit einer Investitionsbegünstigung in Serbien, bei der die Steuerbefreiung unter anderem von der Höhe der getätigten Investitionen und der Anzahl der geschaffenen Arbeitsplätze abhängt. Im konkreten Sachverhalt qualifizierte ein serbisches Gruppenmitglied aufgrund der getätigten Investitionen und den geschaffenen Arbeitsplätzen für eine volle Steuerbefreiung in einem Zeitraum von 10 Jahren. Vor Eintritt in das Begünstigungsregime wurden bereits ausländische Verluste nach Österreich importiert. Fraglich war, ob die nunmehr anwendbare Steuerbefreiung

eine Nachversteuerung auslöst. Da das ausländische Gruppenmitglied durch den Eintritt in das Begünstigungsregime auf die ehestmögliche Verlustverrechnung verzichtet, ist eine sofortige Nachversteuerung der bislang aus diesem Gruppenmitglied in Österreich berücksichtigten Verluste erforderlich.

Der zweite Fall betrifft eine Steuerbegünstigung eines polnischen Gruppenmitgliedes in einer Sonderwirtschaftszone. Die Steuerbefreiung ist insofern variabel, als das Ende der Befreiung von den zukünftigen Gewinnen abhängig ist. Sofern nur eine begünstigte Tätigkeit ausgeübt wird, sind Gewinne nicht steuerpflichtig, eventuelle Verluste nicht ausgleichs- oder vortragsfähig. In diesem Fall stellt sich das Problem einer potentiellen Nachversteuerung gar nicht, da bereits ein primärer Verlustimport (solange die Steuerbefreiung wirkt) nicht zulässig ist, da nach österreichischer Gewinnermittlung gar kein (importfähiger) Verlust vorliegt. Sofern das ausländische Gruppenmitglied neben einer begünstigten (steuerbefreiten) auch eine nicht begünstigte (steuerpflichtige) Tätigkeit ausübt, stellt das Steuerprotokoll nunmehr klar, dass eine anteilige Verlustberücksichtigung (inklusive latenter Nachversteuerung) in Österreich zulässig ist.

Der dritte Fall betrifft das Besteuerungsregime in Estland, das bis inklusive 2008 keine Besteuerung für thesaurierende Körperschaften (besteuert wurde erst die Gewinnausschüttung an den Gesellschafter) vorsah. Nach österreichischem Recht ermittelte Verluste konnten somit in Estland nicht berücksichtigt werden. Es reicht für die fehlende Verwertungsmöglichkeit aus, dass Gewinne im Ausland nicht besteuert werden, selbst wenn sie bei der Ausschüttung steuerlich erfasst werden.

# Umsatzsteuerprotokoll 2011: Reihengeschäft, Online Abos, Vorsteuererstattung



Mag. Miriam Hofer  
miriam.hofer@at.ey.com

Die Finanzverwaltung hat in 2011 aufgetretene Zweifelsfragen im Bereich der Umsatzsteuer im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs behandelt und die Ergebnisse am 24.9.2011 im Umsatzsteuerprotokoll 2011 veröffentlicht. Die Darstellung ausgewählter Themen daraus finden Sie im Folgenden:

## Reihengeschäft mit Drittlands- und Binnenmarktbezug

Zwei Beispiele sind der Thematik der Reihengeschäfte gewidmet. Im einen Fall geht es um ein Reihengeschäft im Binnenmarkt und die Problematik, wem die innergemeinschaftliche Lieferung zuzuordnen ist. Diesem Beispiel ist aufgrund der Brisanz ein eigener Beitrag in dieser Ausgabe gewidmet (nachfolgender Beitrag). Das andere Beispiel betrifft ein Reihengeschäft mit Einfuhrlieferung nach Österreich von einem Unternehmer im Drittland. Ein österreichischer Unternehmer (Ö) kauft Ware bei einem thailändischen Unternehmer (T), der diese direkt an die unternehmerischen Kunden D/CZ/SK von Ö in Deutschland, Tschechien und der Slowakei versendet. Dabei hängen die umsatzsteuerlichen Konsequenzen prinzipiell davon ab, ob die Ware „verzollt und versteuert“ oder „unverzollt und unversteuert“ nach Österreich geliefert wird. Im konkreten Fall wird die Zollabfertigung - uE zu Unrecht - vom BMF nicht als Unterbrechung des Reihengeschäfts angesehen.

In Variante 1 („verzollt und versteuert“) verlagert sich der Lieferort für T nach Österreich, wenn T tatsächlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Da die Warenbewegung in einem anderen Mitgliedstaat endet, handelt es sich gleichzeitig um eine bei Vorliegen der Voraussetzungen steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Ö verwirklicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat (D/CZ/SK). Zusätzlich verwirklicht Ö aber nach Meinung der Finanzverwaltung auch einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, da er gegenüber T mit seiner österreichischen UID-Nummer auftritt. Dieser „Doppelerwerb“ berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug und fällt erst weg, wenn Ö die tatsächliche Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in den Bestimmungsmitgliedstaaten nachweist.

In Variante 2 („unverzollt und unversteuert“) ist der österreichische Unternehmer im Zeitpunkt der Einfuhr der Ware über diese verfügungsberechtigt, wenn er tatsächlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist; ihm steht der Vorsteuerabzug für die Einfuhrumsatzsteuer zu. Die anschließende Lieferung an die Abnehmer wird jedoch von der Finanzverwaltung nicht als innergemeinschaftliche Lieferung, sondern als eine innergemeinschaftliche Verbringung in die jeweiligen EU-Mitgliedstaaten angesehen. Korrespondierend verwirklicht Ö ebenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat und eine nachfolgende dort steuerpflichtige „Inlandslieferung“. Ob diese Rechtsauffassung auch von den Bestimmungsländern geteilt wird, darf bezweifelt werden.

## Zeitschriftenabos mit Online-Anteil

Die Lieferung von Zeitungen und Zeit-

schriften unterliegt grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10%. Wird dem Abonnenten einer Fachzeitschrift die Möglichkeit einer Onlinenutzung eingeräumt, unterliegt das darauf entfallende Entgelt dem Normalsteuersatz von 20%. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt diesbezüglich keine unselbstständige Nebenleistung zur körperlichen Lieferung der Fachzeitschrift vor, da die Online-Version eigenständig nutzbar ist (der Text kann eigenständig gelesen, weiterverwendet oder heruntergeladen werden). Die Tatsache, dass der Kunde keine Möglichkeit hat, auf die Online-Version zu verzichten, sei in diesem Fall nicht von Bedeutung. Die Aufteilung des pauschalen Entgelts kann nach den tatsächlichen Kosten oder nach dem Marktwert erfolgen.

## Frist im österreichischen Vorsteuererstattungsverfahren

Ein ausländischer Unternehmer, der aufgrund von Fehlbewertungen seiner Umsätze irrtümlich von Veranlagungspflicht ausgegangen ist, kann seine Vorsteuern nachträglich im Erstattungsverfahren geltend machen, wenn er einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO stellt. Ein Wiederaufnahmegrund kann nämlich auch bei einem Rechtsirrtum vorliegen, wenn keine grobe Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann. Der Wiedereinsetzungsantrag ist binnen drei Monaten ab dem Zeitpunkt, zu dem das Hindernis für die Fristenwahrung nicht mehr besteht, beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Betreffend die Vorsteuererstattung ist zeitgleich der Antrag auf Erstattung der Vorsteuern zu stellen. Auch wenn im Ansässigkeitsstaat ein elektronisches Portal zur Einreichung des Antrages zur Verfügung steht, muss der Antrag in Papierform eingereicht werden.

# Zuordnung der innergemeinschaftlichen Lieferungen im Reihengeschäft



Mag. Miriam Hofer  
miriam.hofer@at.ey.com

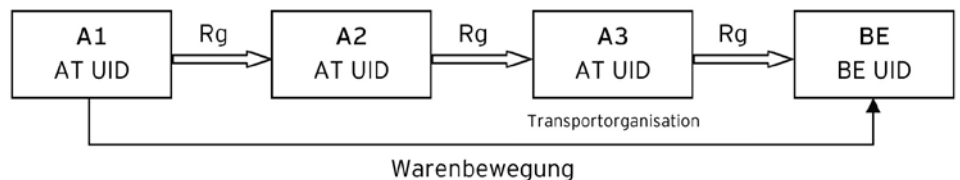
Die Frage der Zuordnung von Lieferungen im Reihengeschäft beschäftigte in der Vergangenheit wiederholt die Gerichte, zumal die Ansichten der verschiedenen Mitgliedstaaten in dieser Hinsicht von einander abweichen. Bei Reihengeschäften, in denen die Ware aus dem Inland in einen anderen Mitgliedstaat der EU bewegt wird, stellt sich regelmäßig die Frage, welches Unternehmen in der Reihe die in Österreich steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Obwohl der EuGH in seiner Rechtsprechung davon ausgeht, dass es keine allgemein gültigen Zuordnungsregeln für diese Frage gibt, ist die österreichische Finanzverwaltung weiterhin der Meinung, dass - sofern nicht der erste Unternehmer in der Reihe den Transport organisiert - die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung immer der Lieferung an die Partei, welche den Transport organisiert (d.h. der bewegten Lieferung), zuzurechnen ist. Dies wird durch die Veröffentlichung der Meinung der Finanzverwaltung im Umsatzsteuerprotokoll 2011 bestätigt.

## Rechtsprechung des EuGH

Im Urteil vom 16.12.2010 (Rs C-430/09, Euro Tyre) hat der EuGH zur Frage der Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung („bewegte Lieferung“) im Rahmen eines Reihengeschäfts bei Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer festgestellt, dass diese

Zuordnung unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist. Daraus lässt sich schließen, dass es bei der Transportorganisation durch den mittleren Unternehmer keine allgemeine Zuordnungsregel gibt, sondern der jeweilige Einzelfall entscheidend ist. Maßgeblich ist nach dem EuGH-Urteil wo die Verfügungsmacht an den mittleren Unternehmer und in der Folge auf den letzten Unternehmer übertragen wird, unter welcher UID-Nummer der mittlere Unternehmer auftritt und wer die Absicht hat, die Ware in einen anderen EU-Mitgliedstaat zu befördern oder zu versenden. Unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung wäre somit die bewegte Lieferung nicht zwingend der Lieferung an den Unternehmer, der die Transportorganisation übernimmt, zuzurechnen.

## Beispiel im Umsatzsteuerprotokoll



Nach der bisher dargestellten Auffassung ist die bewegte Lieferung (d.h. die innergemeinschaftliche Lieferung) im abgebildeten Beispiel der Lieferung des zweiten an den dritten Unternehmer zuzurechnen, da dieser dritte Unternehmer die Transportorganisation übernimmt. Diese kann aber nicht als steuerfrei behandelt werden, da lediglich die österreichische UID-Nummer dieses Abnehmers (A3) vorweisbar ist. Sofern die Voraussetzungen einer ausländischen UID-Nummer des A3 zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt wären, kann der zweite Unternehmer die Steuerfreiheit nachträglich anwenden. Der dritte Unternehmer verwirklicht im vorliegenden Fall nach

Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur in Belgien einen innergemeinschaftlichen Erwerb (Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet), sondern aufgrund des Auftretens unter der österreichischen UID-Nummer auch in Österreich. Zudem ist als Konsequenz dieser Auffassung die (innergemeinschaftliche) Lieferung des zweiten an den dritten Unternehmer mangels ausländischer UID-Nummer auch in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Nach der Rechtsprechung des EuGH steht aber der Vorsteuerabzug für diese weitere Erwerbsbesteuerung in Österreich nicht zu. Der (weitere) innergemeinschaftliche Erwerb in Österreich kann erst korrigiert werden, wenn nachgewiesen wird, dass im Bestimmungsmitgliedstaat der Ware tatsächlich eine Erwerbsbesteuerung vorgenommen wurde. Diese umsatzsteuerliche Behandlung steht uE nicht im Einklang

mit der Rechtsprechung des EuGH, wonach die Zuordnung unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist.

## Empfehlung

Es ist davon auszugehen, dass derartige Umsatzgeschäfte künftig vermehrt im Fokus von Betriebsprüfungen liegen. Wir empfehlen daher bei Vorliegen von komplexen Lieferbeziehungen eine Überprüfung der umsatzsteuerlichen Vorgehensweise. Sollten Sie diesbezüglich unsere Unterstützung wünschen, können Sie sich jederzeit gerne an MMag. Ingrid Rattinger (Ingrid.Rattinger@at.ey.com, 01 21170 1251) wenden.

# Highlights aus dem Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2011



Mag. Herwig Debriacher  
herwig.debriacher@at.ey.com

## Allgemein

Der Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass wurde am 20.07.2011 veröffentlicht (GZ BMF-010222/0121-VI/7/2011). Im Rahmen der laufenden Wartung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 wurden neben den gesetzlichen Änderungen aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2011 (BBG 2011) und des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010 auch einige Klarstellungen eingearbeitet. Den Änderungen der Montageklausel mit dem BBG 2011, die sich durch die Aufhebung dieser Bestimmung durch den Verfassungsgerichtshof ergaben, ist bereits in der letzten Ausgabe des Tax Magazins ein eigener Beitrag von Anna Wieden gewidmet gewesen. Weiters wurde die Judikatur des VwGH zu gemischt beruflich und privat veranlassten Reisen in die Richtlinien aufgenommen, wobei auf die diesbezüglichen Regelungen nachstehend genauer eingegangen wird.

## Reisen mit beruflich und privat veranlassten Reiseabschnitten:

Aufgrund aktueller Rechtsprechung des VwGH (27. 1. 2011, 2010/15/0197; 27. 1. 2011, 2010/15/0043) wurde in den Lohnsteuerrichtlinien nunmehr festgehalten, dass bei gemischt veranlassten Reisen, bei denen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von den privat veranlassten Reiseabschnitten getrennt werden können („aufteilbare ge-

mischt veranlasste Reise“), eine Aufteilung beziehungsweise Zuordnung von Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgeldern zum privat veranlassten Teil einerseits und zum beruflich veranlassten Teil andererseits vorzunehmen ist. Sollte die Reise jedoch durch ein Programm geprägt sein, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt („Mischprogramm“), liegt keine berufliche Veranlassung vor.

## Fahrtkosten bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen:

Hinsichtlich der Aufteilung der Fahrtkosten einer aufteilbaren gemischt veranlassten Reise wird geregelt, dass die Kosten im Verhältnis der ausschließlich beruflichen Zwecke dienenden zu den nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienenden Aufenthaltstagen aufzuteilen sind. Wochenenden, Feier- oder Ersatzruhetage bleiben dabei als neutrale Tage unberücksichtigt. Tage der Hin- und Rückfahrt fließen dann nicht in das Aufteilungsverhältnis ein, wenn die Tage durch die An- beziehungsweise Abreise als solche geprägt sind. Keine Aufteilung der Fahrtkosten ist vorzunehmen, wenn entweder der beruflich oder der privat veranlasste Teil der Reise von untergeordneter Bedeutung sind. Diesfalls sind die Fahrtkosten entweder zur Gänze oder, sofern die berufliche Veranlassung von untergeordneter Bedeutung ist, gar nicht abzugsfähig. Die genannte untergeordnete Bedeutung kann sich entweder aus dem zeitlichen Ausmaß der einzelnen Reiseabschnitte (hierbei gelten bis zu 10 % als „untergeordnet“, wobei Wochenenden, Feiertage und Ersatzruhetage bei der Beurteilung wieder unberücksichtigt bleiben) oder aus dem unzweifelhaft im Vordergrund stehenden „auslösenden Moment“ für die Entscheidung zum Antritt der Reise ergeben.

Ein der Berufssphäre zuzuordnendes auslösendes Moment für eine Reise, und damit eine fremdbestimmte berufliche Reise, liegt dann vor, wenn:

- a) die Entsendung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers erfolgt und
- b) mindestens die Hälfte der Aufenthaltstage beruflichen Zwecken gewidmet werden (hierbei zählen An- und Abreisetage als berufliche Tage, Wochenenden, Feier- und Ersatzruhetage bleiben unberücksichtigt).

## Verpflegungsmehraufwand bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen:

Die steuerliche Berücksichtigung des Verpflegungsmehraufwandes bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen wird wie folgt geregelt:

- a) Umfasst die Reise nach Abzug der Tage, in welche die Hinfahrt zum Zielort und die Rückfahrt fällt, mindestens einen Aufenthaltstag, können pro Aufenthaltstag die pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung (Tagessätze) dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche berufliche Veranlassung vorliegt.
- b) Für Tage der Hin- und Rückfahrt sind Verpflegungsmehraufwendungen nur dann abzugsfähig, wenn die Reise insgesamt ausschließlich beruflich veranlasst ist.

## Nächtigungskosten bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen:

Hinsichtlich pauschaler Nächtigungskosten bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen gilt das oben zu den Verpflegungsmehraufwendungen Ausgeführte sinngemäß. Tatsächliche Kosten von im Zuge der Hin- und Rückfahrt angefallenen Nächtigungen (aber auch Kosten für ein Einreisevisum usw.) können nach dem zu den Fahrtkosten angeführten Aufteilungsverhältnis zugeordnet werden.

# Budgetbegleitgesetz 2012 - Regierungsvorlage veröffentlicht



Mag. Christian Massoner  
christian.massoner@at.ey.com

Die Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2012 (BBG 2012) wurde am 19. Oktober 2011 veröffentlicht und ist bereits vom Nationalrat beschlossen. Es können sich im weiteren Gesetzwerdungsverlauf noch Änderungen ergeben. Im Folgenden soll ein kurzer Überblick über die wichtigsten geplanten Neuerungen gegeben werden.

## Neues EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz mit 1.1.2012

Mit dem EU-Vollstreckungsamtshilfegesetz erfolgt die Umsetzung der neuen EU-Betreibungsrichtlinie. Zugleich wird das EG-Vollstreckungsamtshilfegesetz ersetzt. Das Ziel der Anpassungen ist, eine effizientere Bewältigung von Amtshilfeersuchen dem technischen Fortschritt entsprechend zu ermöglichen und die Inanspruchnahme der Amtshilfe zu fördern.

## Erweiterung des Kreises der begünstigten Spendenempfänger

Als Reaktion auf das Urteil des EuGH in der Rs Kommission gegen Österreich vom 16. Juni 2011 (C-10/10) wird der Kreis der begünstigten Spendenempfänger auf bestimmte ausländische Spendenempfänger ausgeweitet. Neben den bisher erfassten österreichischen Einrichtungen, die im Gesetz genannte begünstigte Zwecke verfolgen, sollen nunmehr auch Einrichtungen begünstigt sein, die

- ▶ einer begünstigten österreichischen

Forschungs- und Bildungseinrichtung entsprechen,

- ▶ ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat haben, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht,
  - ▶ und deren begünstigter Zweck der österreichischen Wissenschaft oder Lehre dient.
- Bereits jetzt sieht ein Erlass des BMF die Abzugsfähigkeit von entsprechenden Spenden an ausländische Einrichtungen vor.

## Automatischer Verlustausgleich durch inländische Banken

Ab 1. April 2012 sollen Wertzuwächse und Verluste für ansässige Steuerpflichtige insbesondere bei Aktien, Zertifikaten und Forderungswertpapieren steuerpflichtig sein. Bei inländischen Depots soll die Steuer auf Wertzuwächse (im Privatvermögen) von der Bank eingehoben werden. Nach der derzeit vorgesehenen Vermögenszuwachsbesteuerung können realisierte Verluste nur im Veranlagungsweg steuerlich geltend gemacht werden. Mit dem BBG 2012 soll nun bei nicht betrieblich gehaltenen Depots die Möglichkeit eines unterjährigen Verlustausgleichs durch die depotführende Bank geschaffen werden. Inländische Banken sollen demnach automatisch einen Verlustausgleich für alle Depots durchführen, die ein Anleger bei einer Bank unterhält.

## Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Körperschaften öffentlichen Rechts

Mit dem BBG 2012 soll die beschränkte Steuerpflicht von Körperschaften öffentlichen Rechts auf sämtliche Kapitaleinkünfte ausgeweitet werden, unabhängig von einer allfälligen Kapitalertragsteuerpflicht. Der beschränkten Steuerpflicht sollen künftig alle in § 27a Abs 2 EStG genannten Einkünfte unterliegen, ausgenommen Wohnbauförderungsdarlehen der Länder. Mit dieser Neuregelung sollen insbesondere riskante, bisher

nicht erfasste Kapitaleinkünfte, wie nicht verbrieftes Derivate, erfasst werden, wodurch Anreize zum Erwerb solcher riskanten Investments durch Körperschaften öffentlichen Rechts vermieden werden sollen.

## Neuerungen Umgründungssteuergesetz

Als Reaktion auf das Urteil des VfGH vom 30. Juni 2011, G 15/11-7, soll für die Anrechnung von noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuern bei natürlichen Personen ein Betriebserfordernis vorgesehen werden. Aus Praktikabilitätsgründen soll das bloße Vorhandensein des Betriebes ausreichen, wodurch weder eine Vergleichbarkeitsprüfung noch eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfälligen Teilbetrieben vorzunehmen ist. Der Betrieb muss am Ende des jeweiligen Kalenderjahres vorhanden sein, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen soll. Weiters wird das Auslaufen der Steuerspaltung einmal mehr auf den 1. Jänner 2013 verlängert. Steuerspaltungen sind damit auch 2012 möglich.

## Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangsteuer

Mit dem BBG 2012 soll der Erwerb von Liegenschaften durch eine Stiftung direkt in das Grunderwerbsteuergesetz aufgenommen werden. Liegt keine Gegenleistung für die Zuwendung eines Grundstücks vor oder liegt der Wert der Gegenleistung unter dem halben gemeinen Wert des Grundstückes, soll sich die Grunderwerbsteuer um 2,5 % (somit auf 6 %) der jeweiligen Bemessungsgrundlage erhöhen (Stiftungseingangsteueräquivalent). Da das Grunderwerbsteuergesetz nur inländische Grundstücke erfasst, führt die Neuregelung voraussichtlich dazu, dass die Zuwendung ausländischer Grundstücke an Stiftungen zukünftig keiner Besteuerung mehr unterliegt.

# VwGH: Abzugsfähigkeit von Bürgschaftsaufwendungen



Dr. Dóra Küronya LL.M.  
dora.kueronya@at.ey.com

## Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Im vorliegenden Fall waren „Exhibition“ Eishockey Spiele in Österreich vorgesehen, an denen auch das Eishockeyteam B der National-Hockey-League (NHL) teilnehmen sollte. Ein Rechtsanwalt hat für die Eröffnung einer Bankverbindung bei einer österreichischen Bank eine Bankgarantie für

dieses B- Team abgegeben. Er hat dies in Erwartung künftiger Aufträge (Verfassen von Sponsorverträgen, etc.) gemacht, die sich ergeben könnten, wenn die NHL vermehrt in Europa tätig wird. Nachdem die Veranstaltung ein Mißerfolg wurde, hat die NHL für das B-Team die Bankgarantie gezogen. Bei der Ermittlung des Gewinnes für seinen Rechtsanwaltsbetrieb machte der Rechtsanwalt als „Schadensfall“ die Kosten der Bankgarantie als Betriebsausgabe geltend.

## Das Erkenntnis des VwGH

Nach Ansicht des VwGH ist entscheidend, ob die Übernahme der Bürgschaft „in Ausübung des Berufes eines Rechtsanwaltes“ erfolgte, wofür ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rechtsanwaltes gefordert wird. Im gegenständlichen Fall geht es um die Übernahme einer Garan-

tierklärung zugunsten eines Eishockeyteams, ohne daß künftige Aufträge für den Rechtsanwalt bereits verbindlich festgelegt gewesen wären. Nach Ansicht des VwGH war im vorliegenden Fall auf Grund fehlender schriftlicher Vereinbarungen nicht nachvollziehbar, warum die Abgabe einer Haftung zugunsten eines Hockeyteams *conditio sine qua non* für zukünftige Rechtsanwaltsaufträge gewesen sein sollte. Sohin kann von einer eindeutigen und unmittelbaren Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung als Rechtsanwalt und Übernahme der Garantienstellung nicht ausgegangen werden. Diese Entscheidung zeigt einmal mehr die Bedeutung der vollständigen schriftlichen Dokumentation der Vertragsbeziehungen in Hinblick auf den Abzug von Betriebsausgaben (VwGH vom 28.04.2011, 2008/15/0149).

# VwGH: Zum Übergang von Verlustvorträgen und noch nicht verrechneten Siebenteln bei Umgründungen

## Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Laut Spaltungs- und Übernahmevertrag mit Spaltungstichtag 30. September 2003 wurde der gesamte Betrieb der öst. HCE GmbH (übertragende Gesellschaft) im Zuge der Abspaltung zur Aufnahme der öst. K GmbH (übernehmende Gesellschaft) übertragen, die den Betrieb weiterführte. Zum Anlagevermögen dieses Betriebes hat eine Beteiligung an der V.A. GmbH gehört, die im Jahre 2002 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und im Mai 2003 mit Verlust veräußert worden war. Das Finanzamt hat die aliquote Geltendmachung der Siebentelabsetzung bei der übernehmenden Gesellschaft mit der Begründung versagt, dass aufgrund der im Mai 2003 erfolgten Veräu-

ßerung das verlusterzeugende Vermögen (Beteiligung) zum Abspaltungstichtag 30. September 2003 nicht mehr vorhanden gewesen sei und dass somit der auf dem nicht mehr vorhandenen Vermögensteil entfallende Verlustteil bei der nach der Abspaltung weiter bestehenden GmbH verbleibe.

## Das Erkenntnis des VwGH

Im gegenständlichen Fall wendet der VwGH § 35 iVm § 21 Z 1 UmgrStG analog auch auf noch offene, d.h. noch nicht verrechenbar gewordene Siebentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten an. Diese gehen nach Maßgabe der in § 35 iVm § 21 Z 1 UmgrStG genannten Voraussetzungen auf die übernehmende Gesellschaft über. Der VwGH stellt auf die historische Betriebs-

zugehörigkeit des Kapitalanteils ab. Im vorliegenden Fall ergibt sich die Zurechnung zum „übertragenen Vermögen“ iSd § 35 UmgrStG iVm § 21 Z 1 UmgrStG daraus, dass die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen ist und dieser Betrieb noch umfänglich vergleichbar vorhanden ist.

## Ergebnis

Nach Ansicht des VwGH gehen offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft über, und zwar nach Maßgabe des § 35 UmgrStG (VwGH vom 14.10.2010, 2008/15/0212).

# Tax Flashes

## VwGH widerspricht UFS, e-mail ist eine Urkunde

Wie der VwGH mit Erkenntnis vom 16.12.2010 (2009/16/0271) entschieden hat, ist der Abschluss eines Mietvertrages mittels eines e-mails mit elektronischer Signatur gebührenpflichtig, und zwar auch dann wenn das e-mail nicht ausgedruckt wird. Mit dieser Entscheidung hob der VwGH die gegenteilig lautende Entscheidung des UFS vom 9.10.2009 auf. Als der für die „Urkunde“ erforderliche „Stoff“ kann auch ein Bildschirm dienen, auf dem Daten sichtbar gemacht werden, so der VwGH. Als weitere Voraussetzung der Gebührenpflicht sieht das GebG die Unterzeichnung der Urkunde vor, was nach dem VwGH im Falle einer sicheren digitalen Signatur im Sinne des SigG unstrittig auch vorliegt.

## UFS: Keine Anteilsvereinigung für Zwecke der GrESt bei Personengesellschaften

Wie der UFS in seinem Urteil vom 27.5.2011 (RV/0518-I/08) bestätigte, ist eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG bei Personengesellschaften nicht möglich, da eine Personengesellschaft gesellschaftsrechtlich immer mehrere Gesellschafter haben muß. Statt dessen kann bei einer Personengesellschaft eine Anwachsung der Grundstücke auf den verbleibenden Gesellschafter vorliegen, wenn alle Anteile in einer Hand vereinigt werden. Daraus könnte aber weiter abzuleiten sein, dass die vom VwGH aufgestellten Grundsätze der „wirtschaftlichen Anteilsvereinigung“ im Falle einer Personengesellschaft nicht gleichermaßen gelten. Das Finanzamt hat Amtsbeschwerde beim VwGH eingebracht.

## BAO Protokoll

Am 14.10.2011 wurde vom BMF ein Protokoll zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Bundesabgabenordnung veröffentlicht (GZ BMF 010103/0146-VI/2011). Darin werden unter anderem Auslegungshilfen zum Auskunftsbeseid nach § 118 BAO (Advance Ruling), zur Wiederaufnahme des Verfahrens und zum Wiederholungsverbot bei Außenprüfungen geboten. Weiters wird u.a. ein verfahrensrechtliches Problem bei der Zuerkennung des wirtschaftlichen Eigentums des Leasinggutes an den Leasingnehmer im Rahmen einer BP aufgezeigt, welches aufgrund Verjährung bei Gegenberichtigung und stattgebender UFS-Entscheidung im Erstfall zur doppelten Berücksichtigung einer Prämie führen kann.

## Verordnungen zur KEST-neu

In Zusammenhang mit den Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten sind zwei erste Verordnungen des BMF ergangen: Die Kapitalmaßnahmen-VO (BGBl II 2011/322 vom 4.10.2011) und die Wertpapier Anschaffungskosten VO (BGBl II 2011/323). Erstere bestimmt näher die kapitalertragsteuerliche Behandlung in Hinblick auf zivil- und gesellschaftsrechtliche Vorgänge im Zusammenhang mit Wertpapieren (inbs. Änderungen des Kapitals durch Erhöhung oder Herabsetzung, Aktiensplit und Aktienzusammenlegung). Letztere enthält pauschalierte Feststellungen zu einer einmaligen Bewertung zum 1.4.2012 von seit dem 1.1.2011 angeschafften Wertpapieren.

## VfGH: Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages zulässig

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 29. September 2011, G 27/117, entschieden, dass die Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages für (Ehe-)Partner ohne Kinder durch das Budgetbegleitgesetz 2011 nicht verfassungswidrig ist. Laut VfGH liegt die Maßnahme innerhalb des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers. Zwar kann der AVAB bei niedrigen Haushaltseinkommen ins Gewicht fallen. Der Wegfall des AVAB ist jedoch kein derart intensiver Eingriff, dass der Vertrauensschutz verletzt wäre. Für Bezieher niedriger Pensionen (die besonders von der Streichung des AVAB betroffen sind) wurde außerdem (durch die Erhöhung des Pensionistenabsetzbetrages) ein Ausgleich geschaffen.

## VfGH: Einheitswert als Basis für Grundbuch-Eintragungsgebühr verfassungswidrig

In seinem Erkenntnis vom 21. September 2011, G 34,35/11-10, hat der VfGH die Berechnung der Grundbuch-Eintragungsgebühr auf Basis der Einheitswerte (zB im Fall von Schenken oder Erben eines Grundstückes) geprüft und als verfassungswidrig erkannt. Laut VfGH sind die völlig veralteten Einheitswerte keine geeignete Grundlage für die Bemessung der Eintragungsgebühr, weil dies zu unsachlichen Ergebnissen führt. Der VfGH hat die Frist zur Reparatur des § 26 Abs 1 und 1a Gerichts-Gebührengesetz bis 31. Dezember 2012 gesetzt. Kommt keine Reparatur zustande, richtet sich die Eintragungsgebühr auch für verschenkte bzw. vererbte Grundstücke nach dem tatsächlichen Wert des Grundstückes.

# Veröffentlichungshinweise

## Permanent Establishments in International and EU Tax Law

Florian Brugger/Patrick Plansky

Lindeverlag, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht

Die Besteuerung von Betriebsstätten ist eines der Kernthemen des internationalen Steuerrechts. Die Autoren dieses Sammelbandes sind Absolventen des LL.M.-Lehrganges „International Tax Law“ an der WU Wien und der Akademie der Wirtschaftstrehänder. Die Beiträge des Sammelbandes widmen sich einerseits Fragen des Bestehens einer Betriebsstätte und andererseits der Zurechnung von Gewinnen zur Betriebsstätte. Dabei werden aktuelle Fragestellungen sowohl aus abkommensrechtlicher als auch aus unionsrechtlicher Sicht behandelt. Von den Betreuern der Arbeiten und den Herausgebern des Sammelbandes ist Patrick Plansky bei Ernst & Young beschäftigt.

## Fortsetzung der Unternehmensgruppe bei Verschmelzung des Gruppenträgers

Wolfgang Siller/Markus Stefaner

RdW 10/2011, 653

Der Artikel untersucht die Konsequenzen von Umgründungen des Gruppenträgers oder von Gruppenmitgliedern (am Beispiel der Verschmelzung) auf das Bestehen der Unternehmensgruppe. Während auf Ebene der Gruppenmitglieder eine Verschmelzung mit Gruppenangehörigen oder Gruppenfremden gleichermaßen möglich ist, soll es nach Auffassung der Finanzverwaltung zum Untergang der Unternehmensgruppe führen, wenn der Gruppenträger als übertragende Körperschaft auf einen Gruppenfremden verschmolzen wird. Der Artikel setzt sich anhand teleologischer, historischer und rechtsvergleichender Überlegungen kritisch mit dieser Auffassung auseinander und beleuchtet verschiedene Szenarien der Verschmelzungen in der Gruppe.

## Tax Short Cuts

- 28.11.2011 Erinnerung: Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen / Gewinnfreibetrag 2011 / VwGH: Umschulungsmaßnahmen für Zweit- und Nebenberufe absetzbar / Verpflegungsaufwendungen nun doch als Kinderbetreuungskosten abzugsfähig
- 14.11.2011 VwGH: Weiter Anwendung der Anrechnungsmethode für Portfoliodividenden aus Drittstaaten für Veranlagungen vor 2011 / Steuertipps zur Gruppenbesteuerung / UFS: „Pädagogisch qualifizierte Personen“ gem. Lohnsteuerrichtlinien im Widerspruch zur gesetzlichen Bestimmung des § 34 Abs. 9 EStG / Salzburger Steuerprotokoll 2011 - ausgewählte Themen zur Umsatzsteuer (Teil II) / Frist für Energieabgabenvergütung des Jahres 2006
- 31.10.2011 Salzburger Steuerialog 2011 - Ergebnisunterlage zur Körperschaftsteuer / Salzburger Steuerialog 2011 - Ergebnisunterlage zur Umsatzsteuer / Budgetbegleitgesetz 2012 - Regierungsvorlage / Aktuelle Rechtsprechung des EuGH: Ankauf zahlungsgestörter Forderungen (EuGH, 27. Oktober 2011, Rs C-93/10, GFKL) / VfGH: Einheitswerte als Basis für Eintragungsgebühr für das Grundbuch verfassungswidrig

Weitere Informationen hierzu finden Sie auf unserer Homepage unter folgendem Link: [www.ey.com/austria/tax-short-cuts](http://www.ey.com/austria/tax-short-cuts).

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### Die globale Ernst & Young-Organisation im Überblick

Die globale Ernst & Young-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Transaktionsberatung sowie in der Risiko- und Managementberatung. Ihr Ziel ist es, das Potenzial ihrer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und Klienten zu erkennen und zu entfalten. Die rund 152.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sind durch gemeinsame Werte und einen hohen Qualitätsanspruch verbunden.

Die globale Ernst & Young-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht und erbringt keine Leistungen für Klienten. Weitere Informationen finden Sie unter [www.ey.com/austria](http://www.ey.com/austria)

In Österreich ist Ernst & Young mit rund 550 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern an vier Standorten präsent. „Ernst & Young“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle österreichischen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2011 Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. All Rights Reserved.

### Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H.

1220 Wien, Wagramer Straße 19  
4020 Linz, Europaplatz 4  
5020 Salzburg, Sterneckstraße 33  
9020 Klagenfurt, Eiskellerstraße 5

#### Impressum:

Eigentümer, Herausgeber und Medieninhaber:  
Ernst & Young Steuerberatungs- und  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. („Ernst & Young“),  
A-1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower.  
Alle Rechte vorbehalten.

Inhaltliche Gesamtverantwortung:  
Mag. Maria Linzner-Strasser, Mag. Andreas Stefaner, LL.M.

Redaktion: Dr. Walter Loukota, Dr. Patrick Plansky

Grafik und Layout: Mag. Ingrid Moropulo

ISSN 1819-5741

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Publikation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen Ernst & Young-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zu Rate gezogen werden.