

## RSM Newsletter



## 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 (zB 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:

- a. 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)

- b. Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist (und)
- c. 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 Aufenthaltstage 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. 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.

## 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 innengemeinschaftlichen Lieferungen darstellen, da die Waren nicht unmittelbar von Österreich nach Deutschland transportiert wurden, sondern der Transport in Österreich unterbrochen wurde. Demnach müsste 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 innengemeinschaftlichen Lieferung sei es nämlich nicht relevant, ob entweder der Verkäufer die Waren befördert 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 innengemeinschaftlichen 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 zu 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 befindet 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 Gruppen-einkommen verringern.

Der seitens der Finanzverwaltung in Rz. 1071 der Körperschaftsteuerrichtlinien vertretenen Auffassung, dass offene Siebentelbeträge aus Beteiligungsabschreibungen Vorgruppen-verlustvorträge 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 Vereinbarung 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 Spekulations- tatbestand 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 iSd § 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 grundstücks- gleiches 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. Die Rechtsunsicherheit bleibt also leider weiterhin bestehen.

**Impressum:**

RSM Austria Steuerberatung GmbH  
RSM Austria Wirtschaftsprüfung GmbH  
RSM Austria Transaction Services  
Wirtschaftsprüfung GmbH  
RSM Austria Consulting GmbH  
RSM Austria Immobilien GmbH

Tegetthoffstraße 7 | 1010 Wien  
T +43 (1) 505 63 63  
F +43 (1) 505 63 63 63  
contact@rsm.at  
www.rsm.at



RSM Austria Steuerberatung GmbH, RSM Austria Wirtschaftsprüfung GmbH, RSM Austria Transaction Services Wirtschaftsprüfung GmbH, RSM Austria Consulting GmbH and RSM Austria Immobilien GmbH are members of the RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 11 Old Jewry, London EC2R 8DU.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

This email is only intended for the person(s) to whom it is addressed and may contain confidential information. Unless stated to the contrary, any opinions or comments are personal to the writer and do not represent the official view of the company. If you have received this email in error, please notify the company immediately by reply email and then delete this message irretrievably from your system. Please do not copy this email or use it for any purposes or disclose its contents to any other person.

Any person communicating with the company by email will be deemed to have accepted the risks associated with sending information by email being interception, amendment and loss as well as the consequences of incomplete or late delivery.

© RSM International Association, 2016