



DOCH NOCH ERLEICHTERUNGEN BEI DER VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATIONSPFLICHT

Das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 und somit auch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) als wesentlicher Teil davon, wurde Anfang Juli im Nationalrat beschlossen, ebenso erfolgte die Zustimmung durch den Bundesrat. Mit dem VPDG wurde im Wesentlichen die von der OECD im BEPS-Projekt vorgeschlagene dreistufige Dokumentationsstruktur ins österreichische Recht umgesetzt. Während im Begutachtungsentwurf zumindest sprachlich noch von einer „Stammdokumentation“ die Rede war (siehe auch Kl 06/16), wurden nun doch die international gebräuchlichen Begriffe Master File und Local File übernommen. In einem Master File soll üblicherweise der Konzern als Ganzes beschrieben werden und zB Informationen über die Geschäftstätigkeit und den Organisationsaufbau des Konzerns enthalten sein – dies hat auch den praktischen Vorteil, dass allgemeine Informationen nicht in jedem Local File (im Begutachtungsentwurf noch als „landesspezifische Dokumentation“ bezeichnet) wieder dargestellt werden muss. Kerninhalte des Local

Files sollen die Beschreibung wesentlicher konzerninterner Transaktionen sowie die Untermauerung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise sein. Der dritte Teil der Verrechnungspreisdokumentation betrifft nur solche Konzerne, die im Vorjahr die Grenze von 750 Mio € an konsolidiertem Gesamtumsatz überschritten haben. Sie sind dann verpflichtet, einen „länderbezogenen Bericht“ (Country-by-Country Report) zu erstellen.

Im Vergleich zum Begutachtungsentwurf ist es zu einigen Verbesserungen für österreichische, grenzüberschreitend agierende Unternehmen gekommen. Beginnend mit der Umsatzgrenze für die verpflichtende Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation (österreichisches Local File und gegebenenfalls Master File) ist nun Voraussetzung, dass die Umsatzerlöse der vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre (jeweils) 50 Mio € überstiegen haben. Darüber hinaus erfolgte der Wegfall der 5 Mio € Grenze für konzernintern erzielte Provisionserlöse. Im Begutachtungsentwurf war

diese Grenze noch als Auffangtatbestand konzipiert, der auch dann eine Dokumentationsverpflichtung auslöst, wenn die Umsatzerlöse weniger als 50 Mio € ausmachen, jedoch entsprechende konzerninterne Provisionserlöse erzielt wurden. Bei der Sprache, in welcher die Verrechnungspreisdokumentation erstellt werden kann, wird nun neben Deutsch (und anderen in Österreich geltenden Amtssprachen) auch Englisch vollwertig anerkannt. Diese Änderung erhöht die Rechtssicherheit, da im Begutachtungsentwurf eine auf Englisch erstellte Verrechnungspreisdokumentation nur als fristenwährend anerkannt wurde und die Betriebsprüfung auch eine beglaubigte Übersetzung hätte fordern können. Schließlich wurden auch die Geldstrafen (es handelt sich dabei um eine Finanzordnungswidrigkeit), welche nur den Country-by-Country Report betreffen, bei vorsätzlicher Nichtabgabe bzw bei Abgabe

unrichtiger Informationen auf maximal 50.000,00 € (zuvor maximal 80.000,00 €) reduziert.

Wird etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung das österreichische Local File angefordert, jedoch vom Steuerpflichtigen nicht vorgelegt, zieht das keine Geldstrafen nach sich. Mit Hinweis auf die Verrechnungspreisdokumentationspflicht kann es allerdings zur Nichtanerkennung der Verrechnungspreise und zu empfindlichen Hinzurechnungen (steuerlichen Mehrergebnissen) im Rahmen der Betriebsprüfung kommen. Da die Verrechnungspreisdokumentationspflicht in Österreich bereits für Wirtschaftsjahre ab dem 1.1.2016 gilt, empfiehlt es sich, sehr bald frühere Verrechnungspreisdokumentationen an die neuen Anforderungen anzupassen bzw eine entsprechende Verrechnungspreisdokumentation (erstmalig) zu erstellen.

BMF-INFORMATION ZUR VERLUSTAUSGLEICHS-BESCHRÄNKUNG BEI KAPITALISTISCHEN MIT-UNTERNEHMERN

Im Zuge der Steuerreform 2015/16 wurde der § 23a EStG neu gefasst und (erweiterte) Verlustausgleichsbeschränkungen für kapitalistische Mitunternehmer eingeführt. Hintergrund der Regelung war, dass zugewiesene Verluste aus Mitunternehmerschaften bisher grundsätzlich unbeschränkt mit positiven anderen Einkünfte ausgeglichen werden und, soweit dies nicht möglich ist, auch vorgetragen werden konnten. Steht diesen Verlusten aber keine unbeschränkte Haftung des Mitunternehmers (gegenüber Gläubigern) gegenüber, werden sie wirtschaftlich nicht getragen. Mit Wirksamkeit ab 2016 können Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern, wenn sie natürliche Personen sind, nur bis zur Höhe des steuerlichen

Kapitalkontos mit anderen Einkünften ausgeglichen oder vorgetragen werden. Übersteigende Verluste werden auf „Wartetaste“ gelegt.

Eine BMF-Info (BMF-010203/0200-VI/6/2016 vom 7.7.2016) nimmt diesbezüglich zu Zweifelsfragen bzw praktischen Anforderungen dieser neuen Regelung aus Sicht der Finanzverwaltung Stellung:

- Betroffener Personenkreis: Betroffen sind kapitalistische Mitunternehmer, das sind solche, deren Haftung eingeschränkt ist (wie insbesondere bei Kommanditisten oder atypisch stillen

Gesellschaftern) und die keine „ausgeprägte Unternehmerinitiative“ entfalten.

- (Fehlende) Mitunternehmerinitiative: Eine aktive unternehmerische Mitarbeit schließt die Anwendung der Wartetastenregelung aus. Diese Mitarbeit muss allerdings deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgehen. Die Übernahme der Geschäftsführung oder die Tätigkeit als Prokurist (Kommanditisten sind ja ex lege von der Geschäftsführung ausgeschlossen) wird in der Regel eine ausreichende Mitarbeit begründen. Eine bloß sporadische Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften reicht allerdings nicht aus. Seitens der Finanzverwaltung wird als quantitatives Kriterium eine durchschnittliche Mitarbeit von mindestens 10 Wochenstunden als erforderlich angesehen. Die arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit spielt keine Rolle, das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG (zB Kommanditist bis 25%) oder GSVG aus dieser Beteiligung wird allerdings als Indiz für das Vorliegen einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative gelten. Wird ein Kommanditist gleichzeitig als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG tätig und führt er in dieser Funktion auch die Geschäfte der KG, reicht dies als indirekte Mitunternehmerinitiative aus.
- Maßgebliches Kapitalkonto: Das Verlustausgleichspotential ist begrenzt durch das steuerliche Kapitalkonto,

welches sich aus der einbezahlten Gesellschaftseinlage, allfälligem Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt, nicht entnommenen laufenden steuerlichen Gewinnen und weiteren Einlagen (abzüglich Entnahmen) in das Gesellschaftsvermögen zusammensetzt. Sonderbetriebsvermögen (beispielsweise Darlehensforderungen an die Mitunternehmerschaft, an die Gesellschaft vermietete Immobilien etc) sind bei der Ermittlung des Standes des maßgeblichen Kapitalkontos hingegen nicht zu berücksichtigen.

- Ermittlung des Anfangsbestands des Kapitalkontos (Beginn 2016): Der steuerliche Stand kann vom unternehmensrechtlichen Kapitalkontostand abgeleitet werden, indem dieser um die temporären Differenzen zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (zB aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalrückstellungen usw). Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.
- Fortführung des Kontos: Für jeden Mitunternehmer ist die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverluste in der Einkünftefeststellungserklärung darzustellen. Dafür ist grundsätzlich der Anfangsstand um Gewinne und Einlagen zu erhöhen sowie um Verluste und Entnahmen zu vermindern. Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn das steuerliche Kapitalkonto wie zuvor beschrieben durch Adaptierung des unternehmensrechtlichen Standes abgeleitet wird.

- Verrechnung (Aktivierung) von Wartetastenverlusten: Neben der Nutzung in Folge der Verrechnung mit Gewinnen kommt auch eine Nutzung durch Einlage in Frage (begründet durch die damit verbundene Erhöhung der Risiken ausgesetzten Kapitals). Liegen in einem Jahr sowohl ein Gewinnanteil als auch ein Einlagenüberhang vor, ist der Gewinnanteil vorrangig mit Wartetastenverlusten zu verrechnen. Wird eine Einlage lediglich vor dem Bilanzstichtag offenkundig deshalb geleistet, um die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten zu erreichen, und bald darauf wieder entnommen, gilt sie nicht als dem Betriebsvermögen zugeführt (dies soll Missbrauch verhindern). Als Einlage gilt hingegen auch eine tatsächliche Haftungsinanspruchnahme des Gesellschafters.
- Änderungen der Rechtsstellung des Mitunternehmers: Bei Wechsel in die unbeschränkte Haftung (zB als Komplementär oder offener Gesellschafter) kommt es zur Verrechnungsfähigkeit der Warte-

tastenverluste zumal der Gesellschafter dann auch für Altschulden unbeschränkt haftet. Wandelt sich die Stellung bloß aufgrund einer erhöhten Mitunternehmerinitiative, löst dies nach Ansicht der Finanzverwaltung hingegen keine Verrechenbarkeit von bisherigen Wartetastenverlusten aus. Lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste unterliegen nicht mehr dem § 23a EStG.

- Ausscheiden des Mitunternehmers: Bei der entgeltlichen Übertragung kommt es zur Verrechnung des restlichen Wartetastenverlustes mit dem Veräußerungsgewinn, der jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos, das nicht aufgefüllt werden muss, anzusetzen ist. Wird der Anteil unentgeltlich übertragen, gehen Wartetastenverluste auf den Übernehmer über.

FIRMENWERTABSCHREIBUNG BEI AUSLÄNDISCHEN GRUPPENMITGLIEDERN

Lange war es umstritten, ob die Ausschlussbestimmung für eine Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern eine unzulässige Diskriminierung darstellt. Auf Grundlage eines EuGH-Urteils sowie eines Erkenntnisses des VwGH (GZ 2015/15/0001 vom 10.2.2016) steht die Firmenwertabschreibung auch für Beteiligungen an ausländischen Körperschaften zu. Eine aktuelle BMF-Info vom 16.6.2016 (BMF-

010203/0178-VI/6/2016) nimmt nun zu praktischen Folgefragen Stellung:

Für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2013 ist eine Wiederaufnahme bereits veranlagter Jahre aus Gründen des EuGH-Urteils bzw des Erkenntnisses des VwGH nicht möglich, weil diese keinen Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO darstellen. Liegt ein anderer Wiederaufnahmegrund (zB Wiederaufnahme im

Rahmen einer Betriebsprüfung) vor, hat die Geltendmachung der Firmenwertabschreibung im Rahmen des wiederaufgenommenen Verfahrens zu erfolgen.

Ab dem Veranlagungsjahr 2014 wurde die Firmenwertabschreibung durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 insofern begrenzt, als diese nur mehr für vor dem 1.3.2014 erworbene Anteile anzuwenden ist. Noch offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die bereits davor angeschafft wurden, können weiter abgesetzt werden, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim ursprünglichen Erwerb auf die Kaufpreisbemessung auswirken konnte und die Einbeziehung der Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr erfolgt ist, das im Kalenderjahr 2015 geendet hat. Bei der Anschaffung von Beteiligungen an nicht unbeschränkt

steuerpflichtigen (ausländischen) Gruppenmitgliedern kann nach Ansicht des BMF grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Firmenwertabschreibung im Kaufpreis Niederschlag fand, da für eine solche Beteiligung gesetzlich keine Firmenwertabschreibung vorgesehen war und kein Vertrauensschutz gegeben ist. Dies gilt jedenfalls für jene Fälle, in denen die Firmenwertabschreibung für ausländische Gruppenmitglieder nicht bei der erstmaligen Abgabe der Steuererklärung beantragt wurde (und die Beteiligung auch innerhalb von drei Jahren ab Erwerb in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde). Wurde hingegen die Firmenwertabschreibung in der Steuererklärung geltend gemacht, so wird eine Kaufpreisbeeinflussung als möglich erachtet. Die Firmenwertabschreibung steht dann bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen auch für die Veranlagungszeiträume ab 2014 zu.

STRENGE MAßSTÄBE FÜR KRANKHEITSKOSTEN ALS „AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNG“

Außergewöhnliche Belastungen sind Ausgaben, die dem privaten Bereich zuzuordnen sind. Um diese Ausgaben von der Steuer absetzen zu können, müssen sie außergewöhnlich und zwangsläufig sein. Zudem müssen sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Außergewöhnlichkeit setzt voraus, dass die Kosten höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Eine Belastung ist dann zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Da die Beurteilung der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit von Krankheitskosten sehr einzelfallbezogen ist, landen viele solcher

Streitfälle vor dem VwGH. Der Verwaltungsgerichtshof knüpft strenge Maßstäbe an das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung.

Kosten der Unterbringung im Einbettzimmer als außergewöhnliche Belastung?

In einem unlängst ergangenen Urteil des VwGH (GZ 2013/13/0064 vom 11.2.2016) ging es um Kosten für ein Einbettzimmer, wobei sogar eine ärztliche Bestätigung beigebracht wurde, die wegen des Ausmaßes der Pflege die Unterbringung im Einbettzimmer ausdrücklich für erforderlich erachtete. Der VwGH hob zwar den Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, sah es jedoch als

möglich, dass ein hohes Ausmaß an Pflegebedürftigkeit bei einem Spitalsaufenthalt die Unterbringung in einem Einbettzimmer erforderlich macht. Relevant für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ist also vor allem das Ausmaß der Pflegebedürftigkeit. Bloßes Ruhebedürfnis, hohes Alter, Unannehmlichkeiten für andere Patienten reichen nach älterer VwGH-Rechtsprechung jedoch nicht aus.

Behinderungsbedingte Wohnungskosten als außergewöhnliche Belastung?


Eine Arbeitnehmerin war nach einem Unfall querschnittsgelähmt und konnte ihre alte Wohnung nicht mehr nutzen, da kein Lift für den Rollstuhl vorhanden war. Daraufhin wurde eine barrierefreie Wohnung gemietet, für die höhere Mietkosten anfielen. In Folge sollte die Mietzinsdifferenz als außergewöhnliche Belastung in der Steuererklärung angesetzt werden. Alternativ wurde im Beschwerde-

verfahren eine Berücksichtigung als Werbungskosten begehrt. Der VwGH (GZ 2013/13/0063, 0065 vom 30.3.2016) kam jedoch zum Ergebnis, dass die Mietzinsdifferenz weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung sind Ausgaben für Wohnung und den höchstpersönlichen Bedarf nicht abzugsfähige Aufwendungen. Ausnahmen hiervon sind im Gesetz explizit geregelt wie zB ein Arbeitszimmer oder Aufwendungen der „doppelten Haushaltsführung“. Kosten für eine Krankheit oder Behinderung sind der privaten Sphäre zuzurechnen und kommen demnach als Werbungskosten nicht in Frage. Der VwGH verneinte aber auch eine Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung. Es fehlt nämlich an dem Kriterium der Außergewöhnlichkeit, da Wohnungskosten – in welcher Form auch immer – von der Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen sind.

WAHLRECHT ZUR VERBESSERUNG DER EIGENKAPITALQUOTE DURCH RÜCKDECKUNGSVERSICHERUNGEN AB 2016

Die österreichischen Unternehmen weisen in ihren Bilanzen zum Teil erhebliche Pensions- und Abfertigungsrückstellungen aus. Bereits bislang konnten Unternehmen daraus resultierende Risiken durch den Abschluss von Rückdeckungsversicherungen auslagern. Eine Aufrechnung der bilanzierten Verpflichtungen mit den Ansprüchen aus den Rückdeckungsversicherungen war bis Ende 2015 in den unternehmensrechtlichen Jahresabschlüssen – anders als nach internationalen Bilanzierungsstandards – nicht zulässig.

Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, besteht nun aufgrund von aktuellen AFRAC- und KWT-Stellungnahmen auch in unternehmensrechtlichen Jahresabschlüssen unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit zur Saldierung des Aktivwerts der Rückdeckungsversicherung mit den bilanzierten Pensions- und Abfertigungsrückstellungen. Die Voraussetzungen umfassen die Verpfändung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung an den Berechtigten sowie die Kongruenz von Fälligkeit und Höhe der Verpflichtung und der Rückdeckungsversicherung. Weiters sind




bestimmte Angaben im Anhang zu machen. Wird das Wahlrecht zur Saldierung in Anspruch genommen, führt dies zu einer Reduktion der Bilanzsumme und somit zu einer Erhöhung der Eigenkapitalquote des Unternehmens.



Impressum:

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

Tegetthofstraße 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

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

