

Klienteninfo

Februar 2014

Inhaltsverzeichnis

1. Abgabenänderungsgesetz 2014.....	1
2. Umschulungskosten bei Anwendung einer Ausgabenpauschale	3
3. Umsatzsteuerliche Behandlung arbeitsmedizinischer Tätigkeiten sowie Änderungen bei ärztlichen Gutachten im Rahmen außergerichtlicher Streitbelegungen.....	4
4. VwGH zum Übergang der Umsatzsteuerschuld bei Bauleistungen.....	5

1. Abgabenänderungsgesetz 2014

Neben der erfreulichen **Abschaffung** der **Gesellschaftsteuer** ab 2016 und der Erhöhung der Grenze für umsatzsteuerliche **Kleinbetragsrechnungen** auf 400 € sieht das Abgabenänderungsgesetz 2014 vor allem **Einschränkungen und Nachteile** für den Steuerpflichtigen vor. Die wichtigsten **Änderungen** werden nachfolgend dargestellt.

Wegfall 75%-Grenze bei Verlustverrechnung und -vortrag

Für **natürliche Personen** wird ab der **Veranlagung 2014** die Verrechnungs- und Vortragsgrenze für **Verluste** (auch für Wartetastenverluste) iHv **75% entfallen**. Es wird damit der temporäre Nachteil eliminiert, welcher darin bestand, dass selbst bei ausreichend vorhandenen Verlusten zumindest 25% des Gewinns besteuert werden mussten. **Allerdings** werden künftig mit dem Verlust oftmals Einkünfte ausgeglichen, die aufgrund des Progressionssystems **sowieso** keiner bzw. **nur einer geringen Steuerbelastung** unterliegen würden. In der **Körperschaftsteuer** findet die **75%-Grenze weiterhin** Anwendung.

Realinvestitionen für Gewinnfreibetrag

In Wirtschaftsjahren, welche **nach dem 30. Juni 2014** enden, ist es nicht mehr möglich, die Steuerbegünstigung für den **investitionsbedingten Gewinnfreibetrag** durch den Erwerb entsprechender **Wertpapiere** (im Regelfall Staatsanleihen) zu nutzen. Als **einzige Ausnahme** bei den **Wertpapieren** vermittelt die Investition in **Wohnbauanleihen** weiterhin den Gewinnfreibetrag. **Künftig** müssen also **körperliche Wirtschaftsgüter** oder **Wohnbauanleihen** angeschafft werden. Anbieter von Wohnbauanleihen (**Wandelschuldverschreibungen zur Förderung des Wohnbaus**) können nicht nur österreichische Wohnbaubanken sein, sondern aus unionsrechtlichen Gründen auch vergleichbare **ausländische Wohnbaubanken**. Hierbei muss jedoch gewährleistet sein, dass diese Anleihen der Förderung des **Wohnbaus in Österreich** dienen. In früheren Jahren angeschaffte Wertpapiere

bleiben weiterhin über die Mindestbeholdedauer von vier Jahren **nachversteuerungshängig**. Eine Ersatzbeschaffung durch Wertpapiere ist künftig nur noch eingeschränkt möglich. Bei **frühzeitigem Ausscheiden** von investitionsbedingten Wohnbauanleihen kann eine **Ersatzbeschaffung durch Realinvestitionen** erfolgen, bei vorzeitiger Tilgung von Wohnbauanleihen rettet **innerhalb von zwei Monaten** auch eine **Wohnbauanleihener-satzbeschaffung**. Der Fokus auf Realinvestitionen und nun auch auf Wohnbauanleihen im Zusammenhang mit dem Gewinnfreibetrag besteht aus heutiger Sicht zwecks Evaluierung nur **vorübergehend**. Für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31.12.2016** beginnen, soll wieder die alte Regelung gelten und daher der Erwerb von entsprechenden Wertpapieren wieder begünstigend wirken. Die ursprünglich befristete Reduktion des 13%igen Gewinnfreibetrags bei entsprechend hohen Gewinnen wird vergleichbar der (befristeten) **Solidarabgabe** bei hohen un-selbständigen Einkünften auch in Zukunft beibehalten werden.

Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen

Die **beschränkte Steuerpflicht** wird auf **Zinsen** iSd EU-Quellensteuergesetzes (wenn **KESt** einzubehalten war) ausgedehnt und betrifft daher Zinsen aus **Einlagen** bei inländischen Kreditinstituten und aus **Forderungswert-papieren**. **Keine Änderungen** ergeben sich für (natürliche) Personen, auf die das **EU-Quellensteuergesetz** anzuwenden ist. Erzielen **Steuerpflichtige aus Drittstaaten** solche Einkünfte, so wird es **künftig** zu einem **KESt-Abzug** kommen.

Steuerliche Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen wird eingeschränkt

Nach dem 28. Februar 2014 wird der **Betriebsausgabenabzug für Gehaltszahlungen**, welche **500.000 € pro Person im Wirtschaftsjahr** übersteigen, wegfallen. Davon betroffen sind so genannte „**Manager-Spitzengehälter**“, wobei vorausgesetzt wird, dass es sich um echte Dienstnehmer bzw. vergleichbar organisato-risch eingegliederte Personen handelt (inklusive überlassener Personen). Die **500.000 €-Grenze** ist nicht nur für Aktivbezüge relevant, sondern auch iZm Abfertigungen, Pensionen, Abfindungen sowie bei der Rückstellungsbil-dung für zukünftige Entgeltsansprüche. Werden **Gehaltskosten** (zB von Vorständen oder GmbH-Geschäftsführern) **im Konzern** im Wege einer **Konzernumlage weiterbelastet**, so hat eine **Aliquotierung** der abzugsfähigen Aufwendungen bei den zahlenden Konzerngesellschaften unter Berücksichtigung der 500.000 €-Grenze zu erfolgen.

Rückzieher bei GmbH-Mindeststammkapital

Erst mit **Juli 2013** war es möglich geworden, eine österreichische GmbH mit einem **Mindeststammkapital** von **nur 10.000 €** zu gründen. Damit zusammenhängend wurde auch die **Mindestkörperschaftsteuer** auf **500 € pro Jahr** gesenkt und auch Kapitalherabsetzungen (auf 10.000 €) wurden möglich gemacht. Mit **1. März 2014** wird das **Mindeststammkapital wieder** auf den alten Betrag von **35.000 €** erhöht. Es ist allerdings weiterhin möglich, bei Neugründungen ab 1.3.2014 eine „**gründungsprivilegierte**“ **Stammeinlage** von mindestens **10.000 €** fest-zusetzen. **Gründungsprivilegierte GmbHs müssen nach** spätestens **10 Jahren** die gesetzlichen Mindesteinla-gen erreicht haben. Eine zwischen 1.3.2014 und 28.02.2014 gegründete **GmbH** darf das geringe Stammkapital ebenso maximal 10 Jahre beibehalten und muss spätestens bis 1.3.2024 eine **Kapitalerhöhung** durchführen. Ab 1.3.2014 beträgt die Mindest-KöSt in den ersten 5 Jahren je 500 €, in den weiteren 5 Jahren je 1.000 €, danach 1.750 € pro Jahr.

Einschränkungen bei der Gruppenbesteuerung

Der **Anwendungsbereich** der Gruppenbesteuerung wird eingeschränkt, indem **ab 1.3.2014 keine ausländischen Körperschaften** in die Gruppe aufgenommen werden dürfen, es sei denn sie sind in einem **EU-Staat** ansässig oder es besteht mit dem entsprechenden Staat ein umfassendes **Amtshilfeabkommen**. Befinden sich solche Gesellschaften bereits in der Unternehmensgruppe, so gelten sie **ab 1.1.2015** als **ex lege ausgeschlossen**. Die **Nachversteuerung der zugerechneten Verluste** erfolgt in den Jahren 2015 bis 2017 zu jeweils 1/3. Überdies wird die **Verlustverwertung** ab 2015 **eingeschränkt** bzw. verzögert werden, da höchstens **75%** der Summe der Einkünfte aller unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers zur laufenden Verlustverwertung herangezogen werden können. **Nicht berücksichtigte Verluste** gehen in den **Verlustvortrag** des **Gruppenträgers** ein. Darüber hinaus soll die **Firmenwertabschreibung** in der Gruppe für ab 1.3.2014 angeschaffte Beteiligungen **entfallen**. Noch **offene Fünftel** früherer Beteiligungsanschaffungen können **weiterhin** geltend gemacht werden, wenn der (damals bei dem Beteiligungserwerb erwartete) steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung als **für einen niedrigeren Kaufpreis maßgeblich** nachgewiesen werden kann.

2. Umschulungskosten bei Anwendung einer Ausgabenpauschale

Aufwendungen für umfassende **Umschulungsmaßnahmen**, die auf eine tatsächliche Ausübung eines **anderen Berufes** abzielen, können als **Werbungskosten** steuerlich abgesetzt werden. Sofern **Ausgabenpauschalierungen** in Anspruch genommen werden, können neben dem Pauschalbetrag in der Regel allerdings **keine** weiteren Werbungskosten (mit Bezug zur gleichen Tätigkeit) geltend gemacht werden. Der **UFS Wien** (GZ RV/2338-W/13 vom 19.11.2013) hatte sich unlängst mit der Konstellation auseinanderzusetzen, dass ein technisch geschulter Softwarevertreter neben der **Vertreterpauschale** auch die **Kosten für einen MBA-Lehrgang** als **Umschulungskosten** geltend gemacht hat. Seitens des UFS wurde anerkannt, dass der MBA-Lehrgang auf die **künftige** Ausübung eines **anderen** Berufs abzielt, da der Steuerpflichtige einerseits seine **Motive** (Anstreben einer Führungsposition mit Personalverantwortung) **plausibel darlegen** konnte; andererseits gilt ein Lehrgang mit wirtschaftlichen Inhalten **grundsätzlich nicht als privat veranlasst** und schließlich hatte auch der aktuelle Dienstgeber keinen Nutzen für die Tätigkeit als Vertreter feststellen können und damit auch eine Kostentragung des MBA-Lehrgangs abgelehnt.

Nach Auffassung des UFS betrifft die **Pauschalierung** somit **nur** die Abgeltung der **Werbungskosten** aus der Tätigkeit als **Vertreter** („werden Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus **dieser** Tätigkeit geltend gemacht werden“), die **Umschulungskosten** zielen aber auf eine **andere** Tätigkeit und können daher **trotz** der Inanspruchnahme der **Vertreterpauschale** steuerlich **abgesetzt** werden. Der **Zweck der Umschulung** muss darin bestehen, eine **andere Berufstätigkeit** tatsächlich **ausüben zu wollen**, eine Einschränkung der bisherigen Tätigkeit oder deren Aufgabe (während der Umschulungsphase) ist dabei nicht erforderlich.

3. Umsatzsteuerliche Behandlung arbeitsmedizinischer Tätigkeiten sowie Änderungen bei ärztlichen Gutachten im Rahmen außergerichtlicher Streitbelegungen

Arbeitsmedizinische Tätigkeiten

Bisher wurden die Leistungen der **Arbeitsmediziner** **umsatzsteuerfrei** behandelt. Im Zuge der Änderung der **Umsatzsteuerrichtlinien** hat die Finanzverwaltung jedoch in Rz 948 eine Änderung dahingehend vorgenommen, dass **seit 1.1.2014** die Tätigkeiten der **Arbeitsmediziner**, die in erster Linie der **Beratung** des Arbeitgebers dienen, grundsätzlich der **Umsatzsteuer** unterliegen.

Hiervon ausgenommen (d.h. **weiterhin** unecht **umsatzsteuerbefreit**) sind jedoch unter den Begriff der **Heilbehandlung** subsumierbare, medizinische Leistungen, die unmittelbar gegenüber dem Arbeitnehmer erbracht werden. Darunter fallen

- die individuelle Beratung der Arbeitnehmer bzw. Bediensteten in Angelegenheiten des **Gesundheitsschutzes**, der auf die Arbeitsbedingungen bezogenen **Gesundheitsförderung** und der menschengerechten Arbeitsgestaltung,
- die **arbeitsmedizinische Untersuchung** von Arbeitnehmern bzw. Bediensteten, ausgenommen Einstellungs- und berufliche Eignungsuntersuchungen,
- die Durchführung von **Schutzimpfungen** sowie die Dokumentation dieser Tätigkeiten.

Im Falle einer in der Praxis üblichen (gemeinsamen) Gesamtabrechnung (nach Stunden oder nach Monatspauschalen) ist aus **Vereinfachungsgründen** davon auszugehen, dass der Anteil der steuerpflichtigen 90% und der Anteil der **steuerfreien Tätigkeiten** 10% beträgt. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen auf freiberuflicher Basis die arbeitsmedizinischen Leistungen gegenüber einer arbeitsmedizinischen Einrichtung erbracht werden. Eine genaue Abrechnung, das bedeutet eine Differenzierung der einzelnen Leistungen, ist selbstverständlich ebenso möglich, wird aber oftmals einen unverhältnismäßig hohen **administrativen Aufwand** erforderlich machen.

Es besteht nach wie vor die Möglichkeit der **unechten Umsatzsteuerbefreiung** für **Kleinunternehmer** (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG), das sind Unternehmer, deren Gesamtumsatz, also die steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze ohne Hilfsgeschäfte und Geschäftsveräußerungen, im Veranlagungszeitraum **30.000 €** (ohne Umsatzsteuer gerechnet) **nicht übersteigt**.

Gutachten im Rahmen außergerichtlicher Streitbelegungen

Grundsätzlich unterliegen **ärztliche Gutachten** **nicht** der Umsatzsteuerpflicht. Eine **Ausnahme** davon bestand bereits bisher u.a. für **ärztliche Gutachten** in laufenden Gerichtsverfahren (soweit diese nicht dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen wie beispielsweise Gutachten über die Vernehmungsfähigkeit oder Haftvollzugstauglichkeit). Mit dem **Wartungserlass** wurde nunmehr klargestellt, dass **ab 1.1.2014** auch ärztliche Gutachten im Rahmen einer **außergerichtlichen** Streitbeilegung **prinzipiell umsatzsteuerpflichtig** sind. Anwendungsfall werden dabei vor allem Verfahren im Zusammenhang mit Kunstfehlern und Haftungsfragen vor den Schlichtungsstellen in den Landesärztekammern sein. Gutachten in Verfahren vor den Sozialversicherungsträgern bleiben jedoch unverändert umsatzsteuerfrei.

4. VwGH zum Übergang der Umsatzsteuerschuld bei Bauleistungen

Das **Reverse-Charge-System** bestimmt den **Übergang der Umsatzsteuerschuld** vom Leistungserbringer hin zum **Leistungsempfänger** und stellt eine Maßnahme zur Verhinderung von Steuerbetrug dar. Sofern der Empfänger zum **Vorsteuerabzug berechtigt** ist, kann er die geschuldete Umsatzsteuer gleich als Vorsteuer geltend machen, wodurch **keine Belastung** aufgrund des Reverse-Charge-Systems eintritt.

Das **Reverse-Charge-System gilt auch für Bauleistungen**. Darunter sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen sowie die Überlassung von Arbeitskräften, die diese Arbeiten ausführen, zu verstehen. Seit 2011 fallen **auch Reinigungsleistungen** unter die Bauleistungen. Der Begriff **Bauwerk** ist dabei **weit auszulegen** und umfasst neben Gebäuden sämtliche Hoch- und Tiefbauten (Straßen, Tunnels) sowie mit dem Boden **fest verbundene Anlagen**. Außerdem gehören Fenster, Türen, Böden oder auch Heizungsanlagen und Einrichtungsgegenstände zu Bauwerken, wenn diese **mit dem Gebäude fest verbunden** sind. So sind Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen oder auch **Gaststätteneinrichtungen** als fest verbundene Gegenstände anzusehen, auf welche das Reverse-Charge-System anzuwenden ist. **Keine Bauleistungen** sind jedoch ausschließlich planerische Leistungen von Architekten oder auch reine Beförderungsleistungen einschließlich Be- und Entladen von Material. Sind mit einer Lieferung von Material bloß untergeordnete Arbeiten am Bauwerk verbunden, liegt ebenso keine Bauleistung vor.

In einem kürzlich ergangenen Erkenntnis musste der **VwGH** (GZ 2011/15/0049 vom 19.9.2013) beurteilen, ob die **Lieferung von Innenraum-Deckenleuchten** eine **Bauleistung** darstellt. Im gegenständlichen Fall hatte das Unternehmen durch einen Subunternehmer Metallschienen zur Befestigung der Lampen anbringen lassen. Das **Bauunternehmen verrechnete** die Lieferung der Lampen an den Kunden **ohne** Anwendung der **Reverse-Charge-Regelung**. Dies wurde vom Betriebsprüfer **beanstandet**, da die Lampen „fix auf das Gebäude“ montiert wurden und die Lieferung der Leuchten als Bauleistung zu qualifizieren sei. Der **VwGH entschied** in diesem Fall **jedoch**, dass ein **Beleuchtungskörper** ein **eigenständiges Wirtschaftsgut** darstellt und somit die **Lieferung von Leuchten keine Bauleistung** darstellt – es kommt daher **nicht** zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger. Die Montage von Trageschienen stellt bloß eine **unselbständige Nebenleistung** zur Lieferung der Leuchten dar und teilt daher das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.