

# KLIENTEN-INFO

## EIN SERVICE FÜR KLIENTEN UND INTERESSENTEN



© Rawpixel.com - Adobe Stock

### 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 (z.B. 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

#### INHALT AUGUST 2017

- » Die Aufenthaltstage sind für die „183-Tage-Regel“ maßgeblich
- » Auch bei geteiltem Transport lediglich eine umsatzsteuerliche Lieferung
- » Forderungswertberichtigung unter Berufung auf negatives Eigenkapital des Schuldners
- » Offene „Siebentelbeträge“ aus Teilwertabschreibungen sind keine Vorgruppenverluste
- » VwGH zur Übertragung eines Fruchtgenussrechts gegen Ablöse

## DIE AUFENTHALTSTAGE SIND FÜR DIE „183-TAGE-REGEL“ MASSGEBLICH

(Fortsetzung von Seite 1)

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 **Aufenthaltsstage im Ausland** zu ermitteln. Als Aufenthaltsstage 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 Aufenthaltsstage, sondern auch **Anreise- und Abreisetage**. Da **Teilanwesenheit** in einem Land **ausreicht**, kann ein 24h-Tag zu mehreren vollständigen Aufenthaltsstagen 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 **Arbeitsstage** ins Spiel. Es sind für das Ausmaß des Besteuerungsrechts des Tätigkeits- bzw. des Ansässigkeitsstaats nämlich nicht die Aufenthaltsstage, sondern die **Arbeitsstage entscheidend**. Im Unterschied zu den Aufenthaltsstagen 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 müsse 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

Fortsetzung auf Seite 3

## AUCH BEI GETEILTEM TRANSPORT LEDIGLICH EINE UMSATZSTEUERLICHE LIEFERUNG

(Fortsetzung von Seite 2)

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 innengemeinschaftliche 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 innengemeinschaftliches 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** befinde 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**

Fortsetzung auf Seite 4

## 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 Einkommensteuer-richtlinien), 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 Spekulationstatbestand** 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** i.S.d. § 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 Einkommensteuer-richtlinien ist das **Fruchtgenussrecht nicht als grundstücksgleiches 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. Eine gewisse **Rechtsunsicherheit** bleibt also weiterhin bestehen.

## OFFENE „SIEBENTELBETRÄGE“ AUS TEILWERTABSCHREIBUNGEN SIND KEINE VORGRUPPENVERLUSTE

(Fortsetzung von Seite 3)

werden können (und daher im Verlustfall das Gruppeneinkommen nicht vermindern), während anderenfalls die jeweils im Veranlagungsjahr wirksam werdenden **Siebelabschreibungen immer** das **Gruppeneinkommen verringern**.

Der seitens der **Finanzverwaltung** in Rz. 1071 der Körperschaftsteuerrichtlinien vertretenen Auffassung, dass **offene Siebelbeträge** aus Beteiligungsabschreibungen **Vorgruppenverlustvorträge** 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 **Siebelbeträge keine** in einem vorangegangenen Jahr entstandenen Verluste sind, weshalb ein **abreifendes Siebel 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 Siebelabschreibung** in einem **Zeitraum vor der Gruppenbildung** liegt.

Bei allen personenbezogenen Bezeichnungen gilt die gewählte Form für beide Geschlechter.  
Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.

Impressum:  
Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:  
Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG  
Redaktion: 1090 Wien, Julius-Tandler-Platz 6/9.  
Richtung: unpolitische, unabhängige Monatschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist.

© www.klienten-info.at  
© Konzept & Design: DI(FH) Sylvia Fürst