

INVESTIEREN IN ÖSTERREICH: STEUERLICHE ASPEKTE

erstellt von **Deloitte.**

für AUSTRIAN BUSINESS AGENCY

Jänner 2018

Impressum:

Stand: Jänner 2018

Medieninhaber und Herausgeber:

Austrian Business Agency,

Opernring 3, A-1010 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Deloitte Tax

Wirtschaftsprüfungs GmbH

Grafik: CREAKTIV.BIZ e.U., Karin Rosner-Joppich

Inhalt

I. Kapitalgesellschaften	6
1. Gründung einer Gesellschaft	6
2. Die Besteuerung von Körperschaften	8
3. Besonderheiten – Betriebsausgaben	13
4. Internationale Besonderheiten	14
5. Steuerbegünstigungen	22
6. Umsatzsteuersystem	23
7. Sonstige Steuern	25
II. Betriebsstätte – Zweigniederlassung	28
1. Die Zweigniederlassung	28
2. Begriff der Betriebsstätte aus ertragsteuerlicher Sicht	28
3. Besteuerung inländischer Betriebsstätten	29
4. Besteuerung von Betriebsstätten im Ausland	29
5. Umsatzsteuerpflicht einer Betriebsstätte	29
III. Besteuerung von natürlichen Personen	30
1. Allgemein	30
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	31
3. Steuerbegünstigungen für entsandte Mitarbeiter	32
4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	33
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	34
6. Investmentfonds im Privatvermögen	35
7. Immobilienbesteuerung	36
8. Abzugsposten	37
9. Pauschalierungen	39
10. Abgabeverfahren	39
11. Personengesellschaften	40
12. Verweise	40

Überblick

In den vergangenen Jahren hat es in Österreich zahlreiche Ansätze gegeben, die Steuer- und Förderlandschaft in Österreich attraktiver zu gestalten und komplizierte Verfahrensregelungen zu vereinfachen. Ein Schwerpunkt galt dabei der Forschungsförderung, die derzeit mit einer Prämie in Höhe von zwölf Prozent der Forschungstätigkeit umgesetzt ist und ab 1. Jänner 2018 auf 14 Prozent erhöht wird, wodurch Österreich zu einem attraktiven Standort für innovative Unternehmen gemacht wurde. Im Rahmen der Steuerreform 2015 wurde überdies die Zuzugsbegünstigung für ausländische Wissenschaftler und Forscher erweitert.

Für neu gegründete Unternehmen gibt es darüber hinaus zahlreiche Förderungen im Bereich der Gebühren, Lohn- und Sozialabgaben. Darüber hinaus gibt es für kleine GmbHs in den ersten zehn Jahren nach ihrer Gründung eine weitere Begünstigung indem das erforderliche Stammkapital auf 10.000 Euro reduziert wurde, wovon nur 5.000 Euro bar einzuzahlen sind. Mit 1. Jänner 2018 wird zudem die Gründung einer GmbH mit nur einem Gesellschafter, der zugleich einziger Geschäftsführer ist, erleichtert, da die Mitwirkung eines Notars nicht mehr erforderlich ist und die Gründung in elektronischer Form erfolgt.

Die vorliegende Broschüre soll einen groben Überblick über das Steuersystem Österreichs bieten, gesetzliche Neuerungen zusammenfassen und mögliche Steuervorteile aufzeigen, die ausländische Investoren bei ihrer Standortentscheidung zu berücksichtigen haben. Aufgrund der Komplexität des Steuerrechts können jedoch nur Schwerpunkte hervorgehoben werden. Es wird daher kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben.

Dieses Dokument enthält lediglich allgemeine Informationen, die eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzen können. Die Informationen in diesem Dokument sind weder ein Ersatz für eine professionelle Beratung noch sollte sie als Basis für eine Entscheidung oder Aktion dienen, die eine Auswirkung auf Ihre Finanzen oder Ihre Geschäftstätigkeit hat. Bevor Sie eine diesbezügliche Entscheidung treffen, sollten Sie einen qualifizierten, professionellen Berater konsultieren. Deloitte Mitgliedsfirmen übernehmen keinerlei Haftung oder Gewährleistung für in diesem Dokument enthaltene Informationen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „UK private company limited by guarantee“ („DTTL“), deren Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und deren verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt keine Dienstleistungen für Kunden. Unter www.deloitte.com/about finden Sie eine detaillierte Beschreibung von DTTL und ihrer Mitgliedsunternehmen.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Financial Advisory für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „Making an impact that matters“ – mehr als 260.000 Mitarbeiter von Deloitte teilen dieses gemeinsame Verständnis für den Beitrag, den wir als Unternehmen stetig für unsere Klienten, Mitarbeiter und die Gesellschaft erbringen.

© 2017. Für weitere Informationen kontaktieren Sie Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH.
Gesellschaftssitz Wien | Handelsgericht Wien | FN 81343 y

I. Kapitalgesellschaften

1. Gründung einer Gesellschaft

Grundsätzlich unterscheidet das österreichische Gesellschaftsrecht zwischen Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Zu den Kapitalgesellschaften zählen die Aktiengesellschaft (AG), die Societas Europea (SE) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

Kapitalgesellschaften entstehen gesellschaftsrechtlich mit der Eintragung ins Firmenbuch. Seit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 lassen sich je nach Größe kleinst, kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften unterscheiden (anhand der drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatz und Mitarbeiteranzahl) – die Einteilung in diese Kategorien zieht diverse unternehmensrechtliche Konsequenzen nach sich, wie beispielsweise die Vorschriften zur Offenlegung des Jahresabschlusses und die Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs.

1.1. Gründung einer GmbH

Grundsätzlich beträgt das gesetzliche Mindeststammkapital 35.000 Euro, wovon die Hälfte in bar aufzubringen ist. Die zweite Hälfte kann als Sachmittel eingelegt werden. Für die Anfangsphase der unternehmerischen Tätigkeit (maximal zehn Jahre) bestehen Gründungsprivilegien. Die Privilegierung besteht darin, dass GmbHs mit einer Stammeinlage von nur 10.000 Euro, auf welche nur 5.000 Euro bar zu leisten sind, gegründet werden können. Damit ist auch das wirtschaftliche Risiko der Gesellschafter in den ersten zehn Jahren auf 10.000 Euro begrenzt, dies gilt auch im Falle einer Insolvenz. Die Gründungsprivilegierung endet ex lege nach zehn Jahren bzw. bei einer entsprechenden Änderung des Gesellschaftsvertrags auch früher. Bis dahin muss der gesetzlichen Mindesteinzahlungspflicht von 17.500 Euro nachgekommen werden.

Die Gründungsprivilegierung soll ermöglichen, dass auch Personen mit vergleichsweise geringem Startkapital eine GmbH gründen können und dadurch ebenfalls von den Vorteilen dieser Gesellschaftsform (z.B. der beschränkten Haftung) im Vergleich zu Personengesellschaften und Einzelunternehmen profitieren können.

Die Schritte einer GmbH-Gründung im Überblick:

1. **Gesellschaftsvertrag:** Um eine GmbH gründen zu können, muss der Gesellschaftsvertrag **in Form eines**

Notariatsakts errichtet werden. Folgende Inhalte müssen im notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag mindestens berücksichtigt werden: Firma, Sitz der Gesellschaft, Gegenstand des Unternehmens, Höhe des Stammkapitals und die von jedem Gesellschafter übernommene Stammeinlage. Möchte man die Gründungsprivilegierung in Anspruch nehmen, so muss man dies bereits im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag, das heißt in jenem Gesellschaftsvertrag, der erstmal zum Firmenbuch angemeldet wird, regeln. Überdies muss in diesem Fall für jeden Gesellschafter die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlage und die Höhe des darauf einzuzahlenden Betrags festgelegt werden.

2. **Bestellung der Geschäftsführung:** Es muss zumindest ein Geschäftsführer (und Aufsichtsratsmitglieder – falls die Pflicht dazu besteht) in Form eines Gesellschafterbeschlusses bestellt werden, falls dies nicht bereits im Gesellschaftsvertrag erfolgt ist.
3. **Einzahlung des Stammkapitals:** Die Gesellschafter müssen die gesetzliche oder vereinbarte Stammeinlage leisten; hierüber ist eine Bankbestätigung einzuholen.
4. **Anmeldung beim Firmenbuch:** Der Antrag auf Eintragung im Firmenbuch muss beglaubigt sein und hat folgende Beilagen zu enthalten:
 - » Gesellschaftsvertrag in Notariatsaktform
 - » Beglaubigter Gesellschafterbeschluss über Geschäftsführerbestellung (falls die Geschäftsführerbestellung nicht bereits im Gesellschaftsvertrag erfolgt)
 - » Gesellschafterliste mit Angaben von Namen, Geburtsdaten und gewöhnlichem Aufenthalt der Gesellschafter, von Geschäftsführern unterfertigt
 - » Verzeichnis der Geschäftsführer mit Angabe von Namen, Geburtsdaten und gewöhnlichem Aufenthalt
 - » Bankbestätigung
 - » Beglaubigte Musterzeichnung der Geschäftsführer
5. **Gewerbeanmeldung:** Folgende Beilagen sind zur Gewerbeanmeldung notwendig:
 - » Auszug aus dem Firmenbuch
 - » Strafregisterbescheinigung des Herkunftslands des/der gewerberechtiglichen Geschäftsführer/s und von allen Gesellschaftern mit maßgeblichem Einfluss auf die Geschäftsführung, falls diese nicht oder weniger als fünf Jahre in Österreich wohnhaft sind
 - » Erklärung über das Nichtvorliegen von Gewerbeausschlussgründen von allen Personen mit maßgeblichem

Einfluss (Geschäftsführer bzw. Gesellschafter mit Geschäftsführerbefugnissen udgl.)

Für den *gewerberechtlichen Geschäftsführer* sind darüber hinaus erforderlich:

- » Reisepass
- » Bestätigung der Sozialversicherung über die Anmeldung als Dienstnehmer (es sei denn, er ist gleichzeitig handelsrechtlicher Geschäftsführer)
- » Nachweis der Befähigung (z.B. Meisterprüfungszeugnis)
- » Erklärung des gewerberechtlichen Geschäftsführers über seine Betätigung im Unternehmen (Formular)

6. **Gebietskrankenkasse (GKK):** Die Anmeldung der Mitarbeiter bei der zuständigen Gebietskrankenkasse hat unverzüglich vor Beginn der Tätigkeit zu erfolgen. Falls ein gewerberechtlicher Geschäftsführer beschäftigt wird, ist dies vor der Gewerbeanmeldung bei der GKK zu melden.
7. **Gewerbliche Sozialversicherung:** Während des ersten Monats Meldung der geschäftsführenden Gesellschafter bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, sofern sie in dieser Funktion nicht bereits nach dem ASVG versichert sind.
8. **Finanzamt:** Während des ersten Monats Anzeige der gewerblichen Tätigkeit beim Finanzamt und Beantragung der Steuernummer.
9. **Gemeinde:** Bei Beschäftigung von Arbeitnehmern Mitteilung an Gemeinde bzw. Stadt wegen Kommunalsteuer

Eine GmbH mit nur einem Gesellschafter, der zugleich einziger Geschäftsführer ist, kann ab 1. Jänner 2018 vereinfacht gegründet werden. Bei der vereinfachten Gründung kann auf eine standardisierte Errichtungserklärung zurückgegriffen und die GmbH ohne Notar (keine Notwendigkeit des Notariatsaktes oder der Beglaubigung der Firmenbuchanmeldung) per Bürgerkarte bzw. Handysignatur registriert werden. Voraussetzung ist die physische Identifizierung im Zuge der bar zu leistenden Stammeinlage durch eine Bank. Diese Neuregelung wird zunächst auf drei Jahre befristet eingeführt.

1.2. Gründung einer Aktiengesellschaft

Grundsätzlich zeichnet sich die AG gegenüber der GmbH durch einen höheren Grad an gesetzlicher Kontrolle aus. So ist bei der AG die Bestellung eines Aufsichtsrats zwingend, Jahresabschluss und Lagebericht sind jedenfalls durch einen

unabhängigen Abschlussprüfer zu prüfen. Weiters haben die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats den Hergang der Gründung zu prüfen und darüber zu berichten, in bestimmten Fällen ist auch die Prüfung der Gründung durch einen gerichtlich bestellten Gründungsprüfer zwingend vorgeschrieben.

Bei Aktiengesellschaften muss das Grundkapital mindestens 70.000 Euro betragen. Dieses kann durch Nennbetragsaktien oder Stückaktien aufgebracht werden. Nennbetragsaktien müssen dabei auf mindestens einen Euro lauten. Stückaktien haben keinen Nennbetrag, jede Aktie ist im gleichen Umfang am Grundkapital beteiligt. Ein bedeutender Vorteil der AG gegenüber der GmbH liegt darin, dass die Anteile ohne Notariatsakt übertragen werden können, während die Übertragung von GmbH-Anteilen einen Notariatsakt erfordert.

Bei der Gründung einer AG muss die *Satzung in Form eines Notariatsakts* errichtet werden. Diese muss mindestens beinhalten: Firma und Sitz der Gesellschaft, Gegenstand des Unternehmens, die Höhe des Grundkapitals, bei börsennotierten Gesellschaften die Angabe ob Inhaber- oder Namensaktien ausgegeben wurden, Angabe, ob das Grundkapital in Nennbetragsaktien oder Stückaktien zerlegt ist (Nennbetrag der einzelnen Aktien, Zahl der Stückaktien, Gattung der Aktien), die Art der Zusammensetzung des Vorstands und die Form der Veröffentlichung der Gesellschaft. Die Bestellung des ersten Aufsichtsrats erfolgt durch die Gründer und bedarf einer notariellen Beurkundung. Die Bestellung des Vorstands erfolgt nachfolgend durch den Aufsichtsrat.

1.3. Die Europäische Gesellschaft

Die Societas Europea (SE) stellt eine besondere Form der Aktiengesellschaft dar. Die SE muss nicht zwingenderweise durch eine Neugründung entstehen, auch Verschmelzungen zwischen mehreren AGs aus unterschiedlichen EU Mitgliedstaaten und Umwandlungen sind möglich. Bei der Gründung kann man sich beim Aufbau zwischen dem dualistischen System (wie in Österreich mit Aufsichtsorgan und Leitungsorgan) und dem monistischen System (wie in angloamerikanischen Ländern mit einem Verwaltungsorgan, das beide Funktionen vereint) entscheiden. Das gesetzliche Mindestkapital beträgt für diese Gesellschaftsform 120.000 Euro. Die Rechtsform bringt viele Vorteile, vor allem die örtliche Flexibilität ist groß – in der EU kann der Gesellschaftssitz relativ leicht in ein anderes Land verlegt werden und auch die Möglichkeit von Verschmelzungen, Gründungen von Holdinggesellschaften und Umstrukturierungen sollen auf einheitlicher Basis möglich sein. Durch die

einheitliche Vorgehensweise ergeben sich geringere Verwaltungs- und Rechtskosten und eine einheitliche Rechtsstruktur, Geschäftsführung und Berichtssystem.

1.4. Förderungen

Das *Neugründungsförderungsgesetz* sieht einige Erleichterungen bei der Neugründung von Betrieben und Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben vor, beispielsweise entfällt unter bestimmten Voraussetzungen die Erhebung von diversen Stempelgebühren und Gerichtsgebühren für die Eintragung ins Firmenbuch und ins Grundbuch. Wird ein Grundstück in den Betrieb eingebracht und als Gegenleistung Anteile an der Gesellschaft gewährt, entfällt die Grunderwerbsteuer. Außerdem sind Begünstigungen bei den Lohnnebenkosten vorgesehen.

1.5. Einlagen und Darlehen von Gesellschaftern

Leisten die Gesellschafter *Einlagen* in die Gesellschaft, werden diese bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft nicht berücksichtigt, sie sind steuerneutral. Dies lässt sich durch das Trennungsprinzip erklären – die Einlagen werden der steuerlich unbeachtlichen Gesellschaftersphäre zugeordnet und nicht dem Einkommen der Körperschaft selbst.

Bei *Gesellschafterdarlehen* muss unterschieden werden, ob diese fremdüblich gestaltet sind oder nicht. Bei *Fremdüblichkeit* wird das Darlehen als Leistungsbeziehung anerkannt und die von der Gesellschaft gezahlten Zinsen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig bzw. stellen sie beim Gesellschafter Einnahmen dar. Sind die Konditionen nicht fremdüblich gestaltet oder wird keine Rückzahlung des Darlehens angestrebt, sind die Zinsen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig bzw. stellen steuerlich eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

1.6. Gesellschaftsteuer

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde die Gesellschaftsteuer mit Ablauf des 31. Dezember 2015 gänzlich abgeschafft.

1.7. Weitere Gründungskosten

Für die Vertragserrichtung fallen je nach Umfang der Gesellschaft und des Vertrags Notariatskosten an. Weiters wird für die Firmenbucheintragung eine Eingabegebühr vorgeschrieben. Die Neugründung wird in der Ediktsdatei bekannt gemacht, womit jedoch keine Kosten verbunden sind.

2. Die Besteuerung von Körperschaften

Körperschaften, insbesondere Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sind körperschaftsteuerpflichtig. Jene, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, sind unbeschränkt mit sämtlichen Einkünften (in- und ausländische) steuerpflichtig.

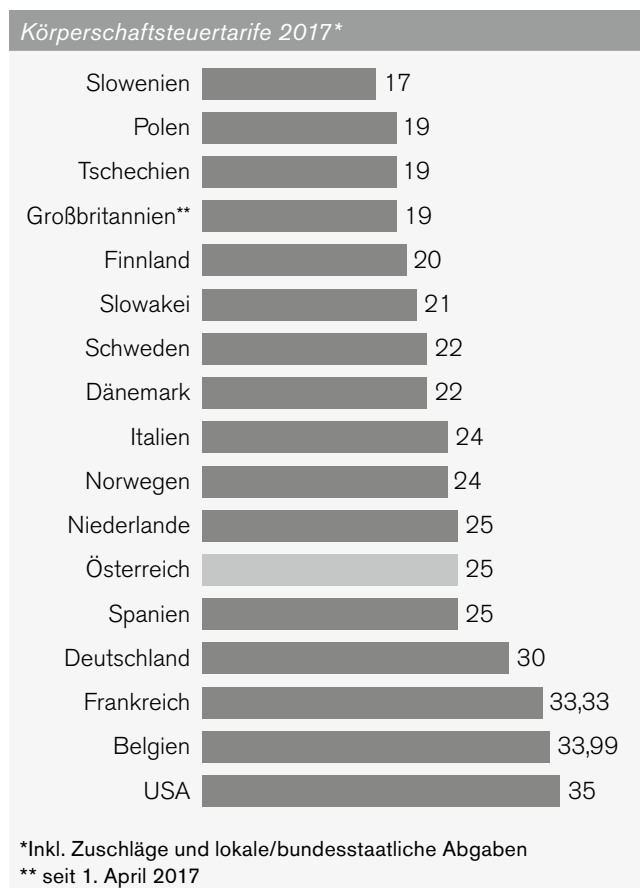
Die Einkünfte werden in der Regel sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene der Gesellschafter (bei Ausschüttung) besteuert.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 25 Prozent und wird auf Ebene der Gesellschaft eingehoben. Vierteljährlich ist für jedes volle Quartal die Mindestkörperschaftsteuer in der Höhe von fünf Prozent eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (pro Quartal 437,50 Euro bei GmbHs, 875 Euro bei AGs sowie 1.500 Euro bei SEs) zu leisten. Somit beträgt die zu zahlende Steuer für Aktiengesellschaften 3.500 Euro, bei GmbHs 1.750 Euro und bei SEs 6.000 Euro pro Jahr. Für Kreditinstitute erhöht sich die Mindestkörperschaftsteuer auf 5.452 Euro pro Jahr.

Für nach dem 30. Juni 2013 gegründete GmbHs gibt es folgende Erleichterungen für einen Zeitraum von zehn Jahren: In den ersten fünf Jahren nach Gründung einer GmbH und Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ist eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von lediglich 125 Euro für jedes volle Quartal (500 Euro pro Jahr), für die nachfolgenden fünf Jahre in Höhe von 250 Euro pro vollem Quartal (1.000 Euro pro Jahr) fällig.

Werden Gewinne der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter ausgeschüttet, ist in der Regel Kapitalertragsteuer (27,5 Prozent) auf die ausgeschütteten Dividenden einzubehalten.

Im internationalen Vergleich liegt Österreich beim Tarif der Körperschaftsteuer im Mittelfeld:



Quelle: Deloitte Resources, Corporate Tax Rates 2017 (Stand: 17. März 2017)

Die *effektive Durchschnittsteuerbelastung* beträgt in Österreich laut dem BAK Taxation Index 2015 (herausgegeben von BAK Basel¹ in Zusammenarbeit mit dem ZEW²) **22,4 Prozent**. Damit fällt die Besteuerung niedriger aus als z.B. in Italien (23,1 Prozent), Belgien (27 Prozent), Deutschland (29,3 Prozent), Frankreich (34,9 Prozent) und den Vereinigten Staaten (41,2 Prozent).³

2.1. Gruppenbesteuerung

Das Konzept der Gruppenbesteuerung ermöglicht es, Gewinne und Verluste innerhalb finanziell verbundener Unternehmen auszugleichen, wobei auch eine grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung möglich ist. In einem ersten Schritt wird für einzelne Gruppenmitglieder das jeweilige

steuerliche Ergebnis ermittelt, das in Folge dem übergeordneten Gruppenmitglied und letztendlich dem Gruppenträger zugeordnet wird. Die unternehmensrechtlichen Ergebnisse der einzelnen Gruppenmitglieder bleiben unverändert. Zur Bildung der Gruppe ist keine besondere Eingliederung der einzelnen Unternehmen in das Unternehmen des Gruppenträgers erforderlich. Auch ein Ergebnisabführungsvertrag ist nicht notwendig.

Gruppenträger können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Kreditinstitute und Versicherungsvereine, aber auch beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaften und mit Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz im Europäischen Wirtschaftsraum sein. Voraussetzung bei ausländischen Gesellschaften ist, dass diese eine im Firmenbuch eingetragene österreichische Zweigniederlassung (ein weitgehend selbstständiger Unternehmensteil, der von der Hauptniederlassung räumlich getrennt ist und unter eigener Leitung tätig wird) haben und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern dieser Zweigniederlassung zuzurechnen ist.

Gruppenmitglieder können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, sowie vergleichbare ausländische Körperschaften, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind, sein.⁴

Ausländische Gruppenmitglieder dürfen ausschließlich untergeordnete Gruppenmitglieder (Beteiligungskörperschaft) sein – es darf also nur eine „Auslandsebene“ geben. Körperschaften können nur Mitglied einer einzigen Unternehmensgruppe sein.

1 Wirtschaftsforschungs- und Beratungsinstitut

2 Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

3 Die Berechnung erfolgt mithilfe einer profitablen Investition, die eine Vorsteuerrendite von 20% erzielt. Dabei wird eine Kapitalgesellschaft des verarbeitenden Gewerbes unterstellt. Es werden Investitionen in eine vorgegebene Kombination verschiedenartiger Wirtschaftsgüter und unterschiedliche Wege der Finanzierung berücksichtigt. Die Steuern werden auf nationaler, aber auch regionaler und lokaler Ebene erfasst.

4 Per 1. Jänner 2017 sind das laut einer Information des BMF (BMF-010221/0810-VI/8/2016) folgende Staaten: sämtliche EU-Mitgliedstaaten, Ägypten, Albanien, Algerien, Andorra, Anguilla, Argentinien, Armenien, Aruba, Aserbaidschan, Australien, Bahrain, Barbados, Belarus, Belize, Bermuda, Bosnien-Herzegowina, Brasilien, Britische Jungferninseln, Chile, China (Volksrepublik), Costa Rica, Curaçao, Färöer-Inseln, Georgien, Ghana, Gibraltar, Grönland, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Island, Isle of Man, Israel, Japan, Jersey, Kaimaninseln, Kamerun, Kanada, Kasachstan, Katar, Kolumbien, Korea (Republik), Liechtenstein, Marokko, Mauritius, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Monaco, Montenegro, Montserrat, Nauru, Neuseeland, Nigeria, Niue, Norwegen, Philippinen, Russland, Samoa, San Marino, Saudi-Arabien, Schweiz, Senegal, Serbien, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, St. Kitts und Nevis, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tadschikistan, Taipeh, Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, Turks- und Caicosinseln, Uganda, Ukraine, Uruguay, Venezuela, Vereinigte Staaten von Amerika und Vietnam.

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist eine *finanzielle Verbindung* von mehr als 50 Prozent am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten. Neben der unmittelbaren Beteiligung sind auch mittelbare Beteiligungen (über eine Personengesellschaft oder andere Gruppenmitglieder) möglich. Dabei können auch ausländische Gruppenmitglieder genutzt werden, um eine mittelbare finanzielle Verbindung herzustellen. Hält eine Körperschaft für sich alleine nicht mehr als 50 Prozent, kann diese unter bestimmten Voraussetzungen mit weiteren Körperschaften eine Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger bilden. Voraussetzung ist, dass ein Beteiligter zumindest 40 Prozent und jeder weitere Minderbeteiligte zumindest 15 Prozent hält.

Eine Unternehmensgruppe muss für mindestens drei Jahre bestehen, wobei die finanzielle Verbindung zwischen den einzelnen Gruppenmitgliedern während des gesamten Wirtschaftsjahrs vorliegen muss. Weiters ist ein *schriftlicher Gruppenantrag* vom Gruppenträger und allen einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.

Bei der Ermittlung des Gruppenergebnisses wird in einem ersten Schritt das Einkommen des jeweiligen Gruppenmitglieds ermittelt. Dies wird in weiterer Folge der übergeordneten Körperschaft zugerechnet, dort mit dem eigenen Einkommen verrechnet und dieses Ergebnis wiederum dem übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet. Der Gruppenträger wird schlussendlich mit dem gesamten Gruppeneinkommen veranlagt. Bei inländischen Gruppenmitgliedern wird das steuerliche Ergebnis zu 100 Prozent zugerechnet. Bei Beteiligungsgemeinschaften erfolgt die Zurechnung des Ergebnisses der Beteiligungspartner aliquot. *Vorgruppenverluste* der Tochtergesellschaften dürfen nur mit den eigenen künftigen Gewinnen verrechnet werden. Beim Gruppenträger dürfen auch Verlustvorträge aus der Zeit vor Gruppenbegründung berücksichtigt und somit auch mit den Ergebnissen der Gruppenmitglieder verrechnet werden. Durchgeführte Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern bzw. erzielte Veräußerungsverluste sind nicht abzugsfähig.

Bei ausländischen Gruppenmitgliedern sind lediglich die steuerlichen Verluste im Ausmaß der Beteiligung zurechenbar (keine Zurechnung von ausländischen Gewinnen). Seit der Veranlagung 2015 können ausländische Verluste im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75 Prozent der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Ein etwaiger

Verlustüberhang geht in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein. Für die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten müssen diese auf das österreichische Steuerrecht umgerechnet werden. Die Verlustzurechnung ist überdies mit der Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlusts begrenzt. Ergibt sich also nach österreichischem Recht ein Verlust, nach ausländischem Recht jedoch nicht, kann dieser nicht verwertet werden. Um eine doppelte Verlustverwertung zu verhindern, kommt es in Österreich zu einer Nachversteuerung der Verluste, wenn diese im Ausland verwertet werden (oder verwertet werden könnten) oder das ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheidet.

Auch ein Verlust der „Vergleichbarkeit“ des ausländischen Gruppenmitglieds (wirtschaftliches Ausscheiden) führt zu einer Nachversteuerung. Das Gruppenmitglied ist dann nicht mehr vergleichbar, wenn es zu einer wirtschaftlichen Aushöhlung unter Weiterführung als Mantelgesellschaft kommt. Die Vergleichbarkeit wird dabei an betriebswirtschaftlichen Kriterien, wie z.B. Umsatz, Bilanzsumme und Beschäftigtenzahl ermittelt. Kommt es zu einer Umfangsminderung im Ausmaß von 75 Prozent der relevanten Kriterien, kann nicht mehr von einer Vergleichbarkeit ausgegangen werden. In der Praxis ist dies vor allem bei Verkauf, Einstellung oder Abspaltung eines Betriebes der Fall.

Die unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften unterliegen in der Unternehmensgruppe der *Mindestkörperschaftsteuer*. Die Mindestkörperschaftsteuer richtet sich nach dem Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe und fällt dann an, wenn das Gesamteinkommen unter dem Betrag liegt, der sich für alle mindestkörperschaftsteuerpflichtigen Gruppenmitglieder und dem mindestkörperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträger ergibt. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Mindeststeuer eines Gruppenmitglieds aus Vorgruppenzeiten mit anderen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger verrechnet werden.

Scheidet ein Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, bleibt die Gruppe weiterhin bestehen. Erfolgt der Austritt innerhalb der Dreijahresfrist, gilt dies als rückwirkendes Ereignis und die in den Vorjahren berechneten Ergebnisse sind anzupassen – es sollen jene Verhältnisse hergestellt werden, die sich ohne die Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten. Bei Erklärung des Ausscheidens durch den Gruppenträger ist die Unternehmensgruppe aufgelöst und innerhalb der Dreijahresfrist steuerlich rückabzuwickeln.

2.2. Beteiligungserträge

Um eine mehrfache Steuerbelastung insbesondere im Konzernbereich zu vermeiden, sind Beteiligungserträge unter bestimmten Voraussetzungen von der Körperschaftsteuer befreit.

Zu den *Beteiligungserträgen* zählen unter anderem Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen und Gewinnanteile jeder Art aus sozietären Genussrechten an inländischen Körperschaften. Nationale Beteiligungserträge sind unabhängig vom Beteiligungsausmaß und der Beteiligungsdauer befreit.

Auch für ausländische Beteiligungserträge ist eine Befreiung vorgesehen. Durch Umsetzung der *Mutter-Tochter-Richtlinie* sind vergleichbare Gewinnanteile von Körperschaften in der EU, die in der Anlage 2 zum EStG angeführt werden, von der Körperschaftsteuer der dividendenempfangenden Muttergesellschaft befreit. Die Beteiligungsertragsbefreiung gilt überdies auch für Beteiligungserträge aus Drittstaaten, sofern mit dem Drittstaat eine umfassende Amtshilfe besteht.⁵

Um missbräuchliche Anwendungen zu verhindern, sieht das Körperschaftsteuergesetz einen Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode vor, wenn die ausländischen Beteiligungserträge zuvor nicht oder nur niedrig besteuert wurden (der ausländische KöSt-Satz liegt unter 15 Prozent). Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, kommt es zudem zu keiner Befreiung von der Körperschaftsteuer, wenn die betreffenden Gewinnanteile bei der ausländischen auszahlenden Körperschaft abzugsfähig sind (z.B. bei hybriden Finanzierungsinstrumenten).

Die Steuerbefreiung gilt für Gewinnanteile jeder Art. Gewinne aus normaler Geschäftstätigkeit mit der Tochtergesellschaft, Darlehenszinsen, Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung und Liquidationserlöse bleiben jedoch steuerpflichtig.

Ungeachtet der Beteiligungsertragsbefreiung ist von einer inländischen ausschüttenden Gesellschaft Kapitalertragsteuer von der Ausschüttung einzubehalten, falls das Beteiligungsausmaß der Muttergesellschaft weniger als zehn Prozent beträgt. Diese kann im Wege der Anrechnung oder Erstattung geltend gemacht werden.

2.3. Internationale Schachtelbeteiligungen

Ähnlich wie bei der Beteiligungsertragsbefreiung sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen von der Körperschaftsteuer befreit. Das *internationale Schachtelprivileg* setzt voraus:

- eine unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Muttergesellschaft (also eine Kapitalgesellschaft)
- eine Beteiligung an einer ausländischen Tochter, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist oder eine EU-Körperschaft gem. Anlage 2 zum EStG darstellt
- ein Beteiligungsausmaß von *mindestens zehn Prozent*, das während eines ununterbrochenen Zeitraums von einem Jahr gehalten wird

Die internationale Schachtelbeteiligung hat Vorrang vor der Beteiligungsertragsbefreiung für ausländische Gewinnanteile. Dies spielt insbesondere für die Steuerneutralität der Beteiligung und die Missbrauchsvorschriften eine bedeutende Rolle. Befreit werden nicht nur laufende Gewinne, es bleiben auch *Veräußerungsgewinne*, *Veräußerungsverluste* und sonstige Wertänderungen der Beteiligung außer Ansatz.

Option zur Steuerwirksamkeit: Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, für die Steuerwirksamkeit der Beteiligung zu optieren – diese Wahl muss in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung erfolgen und kann nur innerhalb eines Monats ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung durch deren Berichtigung nachgeholt oder widerrufen werden. Die Option führt zur Steuerwirksamkeit von Veräußerungsgewinnen, Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen (müssen bei Abzugsfähigkeit auf sieben Jahre verteilt werden). Laufende Gewinnanteile aus der Beteiligung bleiben dennoch steuerfrei.

Auch bei internationalen Schachtelbeteiligungen gibt es eine *Anti-Missbrauchsvorschrift*, die zu einem Methodenwechsel führt. Der Wechsel zur Anrechnungsmethode erfolgt insbesondere, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft in der Erzielung von Passiveinkünften (z.B. Einkünfte aus Zinsen, Einnahmen aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter, Veräußerung von Beteiligungen) liegt und das ausländische Steuerniveau wesentlich unter dem inländischen (nicht mehr als 15 Prozent Ertragsteuerbelastung) liegt.

Es kommt weiters zu keiner Körperschaftsteuerbefreiung, wenn die Gewinnanteile bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind (z.B. bei hybriden Finanzierungsinstrumenten), um eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern.

⁵ Siehe Fußnote 4, Seite 8

2.4. Verlustvortrag

Können betriebliche Verluste im Entstehungsjahr nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden, dürfen diese in den Folgejahren als Sonderausgaben abgesetzt werden. Voraussetzung dafür ist eine ordnungsmäßige Buchführung im Jahr der Verlustentstehung. Pro Jahr dürfen jedoch nur Verluste in der Höhe von maximal 75 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden; ergibt sich ein Restverlust, kann dieser in die folgenden Jahre vorgetragen werden. Für bestimmte gesetzlich definierte Einkünfte (z.B. Sanierungsgewinne, Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen) gilt diese Verrechnungsgrenze nicht.

Bei Vorliegen des sogenannten „*Mantelkaufatbestands*“ geht das Recht auf den Verlustvortrag verloren. Der „Mantelkaufatbestand“ ist erfüllt bei:

- Änderung der organisatorischen Struktur (Änderung der Organe der Leitungs- und der Verwaltungsfunktion)
- Änderung der wirtschaftlichen Struktur (wirtschaftliche Einheit geht verloren)
- Änderung der Gesellschafterstruktur (im Einzelfall zu beurteilen, bei mehr als 75 Prozent Änderung auf jeden Fall anzunehmen)

Wenngleich grundsätzlich alle drei Kriterien erfüllt sein müssen, ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Auch wenn die einzelnen Merkmale unterschiedlich stark ausgeprägt sind, kann ein Mantelkauf vorliegen. Das Recht zum Verlustvortrag geht nicht verloren, wenn der Mantelkauf zu Sanierungs- oder Rationalisierungszwecken durchgeführt wird.

2.5. Umgründungen

Eine Umgründung bezeichnet Vorgänge, bei denen sich der Rechtsträger eines Unternehmens ändert, sein Vermögen jedoch grundsätzlich unverändert fortbesteht. Im Gegensatz zu der formwechselnden Umgründung kommt es bei der übertragenden Umgründung (Vermögen wird auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen) zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und damit zur Steuerpflicht. Durch das Umgründungssteuergesetz sollen übertragende Umgründungen *ohne steuerliche Zusatzbelastungen* ermöglicht werden. Es sieht zwingend die Methode der Buchwertfortführung vor, bei der die Steuerhängigkeit der stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger übergeht. Das Gesetz sieht sechs verschiedene Umgründungstypen vor – Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung und Spaltung.

Die Fusionsrichtlinie der EU erfasst EU-grenzüberschreitende Umgründungen, jedoch sind hier nur Fusionen, Spaltungen und Einbringungen (zusätzlich der Austausch von Anteilen) erfasst, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehreren Mitgliedstaaten beteiligt sind. Hier kommt es ebenfalls zu einer Nicht-Besteuerung der stillen Reserven und einer Buchwertfortführung, sofern das Besteuerungsrecht Österreichs nicht verloren geht.

2.6. Privatstiftungen

Eine Privatstiftung ist eine eigentümer- und mitgliederlose juristische Person des Privatrechts, der vom Stifter Vermögen zur Erreichung des Stiftungszwecks zugewandt wird. Jede natürliche und juristische Person kann eine Privatstiftung gründen, sofern sie diese mit Kapital von 70.000 Euro ausstattet. Zu unterscheiden sind gemeinnützige, eigennützige und betriebliche Privatstiftungen.

Gemeinnützige Privatstiftungen sind weitestgehend von der Körperschaftsteuer befreit und unterliegen nur mit allfälligen Gewerbebetrieben der unbeschränkten und mit Einkünften, bei denen die Steuer mittels Steuerabzug erhoben wird, der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Steuerfrei sind hingegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Beteiligungserträge. Beim Begünstigten der Zuwendungen aus einer gemeinnützigen Stiftung werden diese nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst.

Eigennützige Privatstiftungen müssen umfangreichen Offenlegungspflichten beim Finanzamt nachkommen (Stiftungsurkunde, Zusatzurkunden). Erfüllen sie diese nicht, kommen steuerrechtlich günstige Bestimmungen für sie nicht zur Anwendung und das Finanzamt erstattet eine Verdachtsmeldung an die Geldwäschemeldestelle.

Für *betriebliche Privatstiftungen* gelten steuerliche Besonderheiten, da diese auch weitestgehend von der Körperschaftsteuer befreit sind. Dabei handelt es sich um Privatstiftungen, die ausschließlich dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers dienen. Unternehmenszweckförderungsstiftungen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen sind betriebliche Privatstiftungen.

Die *Besteuerung von Privatstiftungen* findet auf drei Ebenen statt:

- Eingangsbesteuerung (Stiftungseingangssteuer)
- Laufende Besteuerung der Privatstiftung
- Ausgangsbesteuerung

Unentgeltliche Zuwendungen an eine Privatstiftung unterliegen der *Stiftungseingangssteuer*. Die Steuerpflicht knüpft beim Zuwendenden (Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland) oder der Stiftung (Sitz oder Geschäftsleitung im Inland) an und beträgt grundsätzlich 2,5 Prozent. Wenn eine eigennützige Stiftung ihren Offenlegungspflichten nicht nachkommt, beträgt die Stiftungseingangssteuer 25 Prozent. Bei der Einlage von unbelasteten Grundstücken in eine Privatstiftung wird die Stiftungseingangssteuer vom Grundstückswert berechnet (Für Details zur Berechnung des Grundstückswertes siehe 7.1). Der Steuersatz beträgt zwischen 0,5 und 3,5 Prozent (Stufentarif) und erhöht sich zusätzlich um 2,5 Prozent des Grundstückswertes (Stiftungseingangssteueräquivalent).

Bei der laufenden Besteuerung von Privatstiftungen bildet die sogenannte *Zwischenbesteuerung* eine Besonderheit. Sie stellt eine Vorwegbesteuerung dar und wird bei einer späteren Zuwendung an Begünstigte gutgeschrieben, sofern die Zuwendung kapitalertragssteuerpflichtig ist. Unter die Zwischenbesteuerung fallen folgende Kapitaleinkünfte, wenn sie bei der Privatstiftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen:

- In- oder ausländische Kapitalerträge aus Einlagen und Wertpapieren bei Kreditinstituten
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Derivaten

Weiters unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der Zwischenbesteuerung.

Die Zwischensteuer beträgt 25 Prozent.

Bei der Veräußerung von Beteiligungen steht Privatstiftungen eine besondere Begünstigung zu. Sie können stille Reserven, die bei der Veräußerung einer Beteiligung aufgedeckt werden, innerhalb von zwölf Monaten auf die Anschaffungskosten einer neu angeschafften Beteiligung übertragen, wenn die neue Beteiligung mehr als zehn Prozent an einer Körperschaft ausmacht und die neuen Anteile nicht von nahestehenden Personen erworben werden. Erfolgt im Kalenderjahr keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden.

Zuwendungen von eigennützigen Privatstiftungen an begünstigte natürliche Personen unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer (Ausgangsbesteuerung). Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung und unterliegen daher ebenfalls der Kapitalertragsteuer. Zuwendungen an

den Begünstigten aus der Substanz der Privatstiftung sind hingegen steuerfrei, da der potentielle Stifter sein Vermögen nach Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auch steuerfrei verschenken könnte. Zu diesen begünstigten Zuwendungen aus der Substanz zählen Zuwendungen, die die Summe aus dem Bilanzgewinn zu Beginn des Geschäftsjahrs, den Gewinnrücklagen und den steuerrechtlich stillen Reserven aus dem zugewandten Vermögen der Privatstiftung überschreiten. Erst wenn die Zuwendung aus der Stiftung deren „maßgeblichen Wert“ übersteigt, liegt insoweit eine steuerfreie Substanzauszahlung vor.

3. Besonderheiten – Betriebsausgaben

3.1. Abschreibungen

Durch die Abschreibung soll der Wertverzehr eines Wirtschaftsguts im Zeitablauf berücksichtigt werden. Im Steuerrecht muss die Abschreibung zwingend linear, also über die Nutzungsdauer gleichmäßig verteilt, erfolgen.

Für bestimmte Wirtschaftsgüter ist die Nutzungsdauer bzw. der Abschreibungssatz gesetzlich vorgeschrieben. Bei *Gebäuden* beträgt der Abschreibungssatz für Wohngebäude 1,5 Prozent und für alle übrigen Gebäude einheitlich 2,5 Prozent. Ein etwaiger *Firmenwert* ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben auf 15 Jahre zu verteilen. Die steuerliche Nutzungsdauer für *Personen- und Kombinationskraftwagen* beträgt mindestens acht Jahre.

Geringwertige Wirtschaftsgüter, das sind Wirtschaftsgüter deren Anschaffungskosten maximal 400 Euro betragen, dürfen im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben werden.

3.2. Fremdfinanzierungskosten

Fremdfinanzierungszinsen beim *Erwerb von Beteiligungen* (falls diese im Betriebsvermögen gehalten werden) sind abzugsfähig, sofern es sich nicht um einen konzerninternen Beteiligungserwerb handelt. Der Zinsbegriff ist eng auszulegen, sodass ausschließlich jene Zinsen abzugsfähig sind, die als unmittelbare Gegenleistung für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden. Geldbeschaffungs- und Nebenkosten, die im Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme anfallen, sind nicht abzugsfähig.

Zinszahlungen an konzernzugehörige Körperschaften sind steuerlich nur dann abzugsfähig, wenn die Zinsen beim Nutzungsberechtigten einer tatsächlichen Besteuerung von mindestens zehn Prozent unterliegen.

Die Zinsen für fremdfinanzierte *Gewinnausschüttungen* sind als Betriebsausgaben abzugsfähig – unabhängig davon, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Kreditaufnahme und der Ausschüttung besteht. Handelt es sich um eine steuerliche Rückgewähr von Einlagen, dürfen die Fremdfinanzierungszinsen nicht abgezogen werden.

3.3. Rückstellungen

Rückstellungen werden für Aufwendungen gebildet, die erst in späteren Perioden anfallen, wirtschaftlich jedoch dem laufenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind. Im Steuerrecht ist nur die Bildung von im Gesetz genannten Rückstellungen zulässig. Im Unterschied zum Unternehmensrecht sind weder Pauschalrückstellungen noch Aufwandsrückstellungen zulässig. Die Rückstellungen dürfen nur im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Schuldgrunds gebildet werden. Rückstellungen, die voraussichtlich länger als zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag bestehen, werden als langfristige Rückstellungen bezeichnet. Langfristige Verbindlichkeits- oder Drohverlustrückstellungen – ausgenommen Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen – sind grundsätzlich mit einem Zinssatz von 3,5 Prozent unter Berücksichtigung der tatsächlichen voraussichtlichen Restlaufzeit abzuzinsen.

3.4. Spenden

Spenden sind freiwillige Zuwendungen und damit grundsätzlich nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme besteht für Spenden aus dem Betriebsvermögen *zu begünstigten Zwecken an begünstigte Einrichtungen*.⁶ Davon erfasst sind unter anderem Spenden im Zusammenhang mit Wissenschaft und Forschung, an Universitäten und Museen sowie für mildtätige Zwecke, die in einem Staat der EU oder des EWR verfolgt werden, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und für Hilfestellungen in Katastrophenfällen. Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht⁷, sind den begünstigten österreichischen Einrichtungen gleichgestellt, wenn sie mit diesen vergleichbar sind und einen Österreichbezug aufweisen. Die Abzugsfähigkeit von Spenden ist mit zehn Prozent des Gewinnes vor Berücksichtigung der Spenden begrenzt.

3.5. Steuern

Betriebssteuern (z.B. Grundsteuer, Kfz-Steuer) stellen Betriebsausgaben dar und sind somit abzugsfähig. Die Körper-

schaftsteuer und andere Personensteuern sind nicht abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit von Nebenansprüchen (z.B. Verspätungszuschläge) richtet sich nach der Abzugsfähigkeit der zugrunde liegenden Steuer.

3.6. Zinsen- und Lizenzgebühren

Der Abzug für Lizenzzahlungen innerhalb eines Konzerns ist wie bei Zinszahlungen eingeschränkt.

Lizenzgebühren an konzernzugehörige Körperschaften sind steuerlich nur dann abzugsfähig, wenn die Lizenzgebühren beim Nutzungsberechtigten einer tatsächlichen Besteuerung von mindestens zehn Prozent unterliegen.

3.7. Managergehälter

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 wurden Limitierungen für den Betriebsausgabenabzug von Vergütungen an Spitzenverdienender eingeführt. Aufwendungen bzw. Ausgaben für das Entgelt von Arbeits- und Werkleistungen gelten demnach ab einem Betrag von über 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr nicht mehr als ertragsteuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben.

4. Internationale Besonderheiten

4.1. Doppelbesteuerungsabkommen und Quellensteuer

Um eine doppelte oder mehrfache Besteuerung von denselben Einkünften in zwei oder mehreren Staaten zu vermeiden, hat Österreich mit zahlreichen Staaten *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens abgeschlossen. Diese Abkommen regeln, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht für die jeweiligen Einkünfte zufällt. Sollte eine dieser Verteilungsnormen (idR Art. 6 bis 22 des jeweiligen DBAs) keinem Staat das alleinige Besteuerungsrecht zusprechen, sondern die Möglichkeit der Besteuerung in beiden Vertragsstaaten vorsehen, verpflichten sich die Vertragsstaaten gegenseitig, dass der jeweilige Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Für solche Fälle einigen sich die Vertragsstaaten darauf, welche *Methode der Steuerentlastung* zur Anwendung kommt, nämlich die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode.

Überdies sind seit Umsetzung der EU-Mutter-Tochter Richtlinie Dividendenausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften von der *Quellensteuer* befreit, wenn das Beteiligungsausmaß zumindest zehn Prozent beträgt und eine Haltefrist von einem Jahr erfüllt ist. Weiters sind Zinsen-

6 Die Liste der begünstigten Einrichtungen befindet sich unter https://service.bmf.gv.at/Service/allg/spenden/show_mast.asp

7 Siehe Fußnote 4, Seite 8

und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in der EU von der Quellensteuer befreit, sofern eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 25 Prozent besteht oder eine gemeinsame Muttergesellschaft zu mindestens 25 Prozent an beiden Gesellschaften beteiligt ist.

Bei Anwendung der *Anrechnungsmethode* werden die Einkünfte aus dem Quellenstaat in die Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat miteinbezogen, jedoch wird die im Ausland entrichtete Steuer im Inland auf die Steuerlast angerechnet. Meist ist ein gesetzlicher „Anrechnungshöchstbetrag“ vorgesehen, d.h. dass ausländische Steuern nur bis zu einer gewissen Höchstgrenze auf die inländische Steuer angerechnet werden können, wodurch die ausländischen Einkünfte mindestens dem österreichischen Steuerniveau un-

terliegen. Die Anrechnungsmethode kommt vorwiegend für Dividenden und Zinszahlungen zur Anwendung, sofern im Quellenstaat das Recht auf Quellensteuerabzug festgelegt ist.

Bei Anwendung der *Befreiungsmethode* werden die ausländischen Einkünfte hingegen von der Steuer im Ansässigkeitsstaat befreit, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Diese Methode kommt häufig in Verbindung mit dem „Progressionsvorbehalt“ zur Anwendung, d.h. dass die ausländischen Einkünfte nur in die Berechnung des Steuersatzes, nicht aber in die Bemessungsgrundlage, miteinbezogen werden. Der Progressionsvorbehalt ist ausschließlich für natürliche Personen relevant, da er bei Kapitalgesellschaften aufgrund des einheitlichen KöSt-Satzes von 25 Prozent keine Erhöhung des Steuersatzes bewirkt.

Die folgende Tabelle zeigt die Länder, mit denen ein aktives Doppelbesteuerungsabkommen besteht und die jeweiligen Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzen:

Vertragspartner	Beteiligung	Dividenden ¹	Zinsen ¹	Lizenzen ¹
Ägypten	-	10	0	0
Albanien	25	5/15	5	5
Algerien	10	5/15	0/10 ²	10
Armenien	10	5/15	0/10 ³	5
Aserbaidschan	25	5/10/15 ⁴	10	5/10 ⁵
Australien	-	15	10	10
Bahrain	-	0	0	0
Barbados	10	5/15	0	0
Belgien*	-	15	15 ⁶	0/10+
Belize	25	5/15	0	0
Bosnien und Herzegowina	25	5/10	0/5 ⁷	5
Brasilien	-	15	0/15	10/15/25 ⁸
Bulgarien*	-	0/5 ⁹	0/5	5
Chile	-	15	5/15 ¹⁰	5/10 ¹¹
China	25	7/10	10	10
Dänemark*	10	0/15	0	0
Deutschland*	10	5/15	0	0
Estland*	25	5/15	0/10 ¹²	5/10 ¹³
Finnland*	10	0/10	0	5
Frankreich*	10	0/15	0	0
Georgien	50/10	0/5/10 ¹⁴	0	0
Griechenland*	25	5/15	8	7
Hong Kong	10	0/10	0	3
Indien	-	10	10	10
Indonesien	25	10/15	10	10
Iran	25	5/10	0/5	5
Irland*	-	10	0	0/10+
Island	10	5/15	0	5
Israel	-	25	15	0/10 ¹⁵
Italien*	-	15	10	0/10+

<i>Vertragspartner</i>	<i>Beteiligung</i>	<i>Dividenden¹</i>	<i>Zinsen¹</i>	<i>Lizenzen¹</i>
Japan ¹⁶	50	10/20	10	10
Kanada	10	5/15	10	0/10 ¹⁷
Kasachstan	10	5/15	0/10 ¹⁸	10 ¹⁹
Katar	-	0	0	5
Kirgisistan	25	5/15	0/10 ²⁰	10
Korea	25	5/15	0/10 ²¹	2/10 ²²
Kroatien*	10	0/15	5	0
Kuba	25	5/15	0/10 ²³	5
Kuwait	-	0	0	10
Lettland*	25	5/10	0/10 ²⁴	5/10 ²⁵
Liechtenstein	10	0/15	0	5/10 ²⁶
Litauen*	25	5/15	0/10 ²⁷	5/10 ²⁸
Luxemburg*	25	5/15	0	0/10+
Malaysia	25	5/10	15	10/15 ²⁹
Malta*	-	15	5	0/10 ³⁰
Marokko	25	5/10	10	10
Mazedonien	10	0/15	0	0
Mexiko	10	5/10	0/10 ³¹	10
Moldau	25	5/15	5	5
Mongolei	10	5/10	10	5/10 ³²
Montenegro	5	5/10	10	5/10 ³³
Nepal	25/10	5/10/15	0/10/15 ³⁴	15
Neuseeland	-	15	10	10
Niederlande*	25	5/15	0	0/10+
Norwegen	-	0/15 ³⁵	0	0
Pakistan	20	10/15	15	10
Philippinen	10	10/25	15	15
Polen*	10	5/15	0/5 ³⁶	5
Portugal*	-	15	10	5/10+
Rumänien*	25	0/5	0/3 ³⁷	3
Russland	10	5/15 ³⁸	0	0
San Marino	10	0/15	0	0
Saudi-Arabien	-	5	0/5 ³⁹	10
Schweden*	25	5/10	0	0/10+
Schweiz	20	0/15 ⁴⁰	0	0
Serbien	25	5/15	10 ⁴¹	5/10 ⁴²
Singapur	10	0/10	0/5	5
Slowakei*	-	10	0	5
Slowenien*	25	5/15	0/5 ⁴³	5
Spanien*	50	10/15	5	5
Südafrika	25	5/15	0	0
Tadschikistan	15	5/10	0/8 ⁴⁴	8
Taiwan	-	10	0/10 ⁴⁵	10
Thailand	25	10/15/20 ⁴⁶	0/10/25 ⁴⁷	15
Tschechien*	10	0/10	0	5 ⁴⁸
Tunesien	25	10/20	10	10/15 ⁴⁹
Türkei	25	5/15	0/5/10/15 ⁵⁰	10
Turkmenistan	25	0/15	0/10 ⁵¹	10 ⁵²

Vertragspartner	Beteiligung	Dividenden ¹	Zinsen ¹	Lizenzen ¹
Ukraine	10	5/10	2/5 ⁵³	0/5 ⁵⁴
Ungarn*	-	10	0	0
USA	10	5/15	0	0/10
Usbekistan	10	5/15	0/10 ⁵⁵	5
Venezuela	15	5/15	0/4,95/10 ⁵⁶	5
Vereinigte Arabische Emirate	-	0	0	0
Vereinigtes Königreich*	25	5/15	0	0/10+
Vietnam	70/25	5/10/15 ⁵⁷	0/10 ⁵⁸	7,5/10 ⁵⁹
Weißrussland	25	5/15	5	5
Zypern*	-	10	0	0

Quelle: Deloitte International Tax Resources

- 1 Wird das notwendige Beteiligungsausmaß (Spalte 2) erreicht, kommt der günstigere Steuersatz zur Anwendung. Bei EU-Mitgliedsstaaten, die mit (*) markiert sind, wird bei Erfüllung der Voraussetzungen zur Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie keine Steuer einbehalten. Zinsen an ausländische Körperschaften unterliegen in Österreich nicht der beschränkten Steuerpflicht, so dass keine Quellensteuer eingehoben wird. Bei EU-Mitgliedsstaaten(*) wird bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Anwendung der Zinsen- und Lizenzrichtlinie keine Steuer eingehoben. Quellensteuer wird bei mit + markierten Sätzen einbehalten, wenn mehr als 50% des Eigenkapitals der Gesellschaft, welche die Lizenzen zahlt, vom Empfänger gehalten werden.
- 2 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 3 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 4 5% bei Beteiligungen von mind. 25% und mehr als 250.000 USD, 10% bei mind. 25% und mehr als 100.000 USD; sonst 15%
- 5 5% bei Industrielizenzen und Know-How, wenn nicht älter als 3 Jahre; sonst 10%
- 6 Bis zu 15% Quellensteuer; spezieller Zinsbegriff mit Zuordnung von bestimmten Zinsen zu Art. 7 oder 21 DBA
- 7 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 5%; in Sonderfällen 0%
- 8 10% für Lizenzgebühren für Urheberrechte an literarischen, künstlerischen und wissenschaftlichen Werken; 25% für Handelsmarken; sonst 15%
- 9 Dividenden, die an Körperschaften gezahlt werden, sind von der Steuer ausgenommen
- 10 5% im Zusammenhang mit von Kreditinstituten gewährten Darlehen, börsennotierten Anleihen und dem Verkauf von Maschinen auf Kredit; sonst 15%. Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Chile und den OECD-Staaten.
- 11 5% für Lizenzgebühren für gewerbliche, kaufmännische und wissenschaftliche Ausstattung; sonst 10%. Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Chile und den OECD-Staaten.
- 12 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 13 5% für Lizenzgebühren für gewerbliche, kaufmännische und wissenschaftliche Ausstattung, sonst 10%
- 14 0% bei einer Beteiligung von mind. 50% und mehr als 2 Mio. Euro, 5% bei mind. 10% und 100.000 Euro Beteiligung; sonst 10%
- 15 0% für Gebühren für Urheberrechte an literarischen und künstlerischen Werken (außer Film- und Fernsehlicenzen); sonst 10%
- 16 Es wurde bereits ein neues DBA abgeschlossen, das voraussichtlich im Laufe von 2018 in Kraft treten wird. Nach neuem DBA beträgt die Quellensteuer auf Dividenden bei einer 10%igen Beteiligung 0%, ansonsten 10%. Die Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzen wird ebenso 0% betragen.
- 17 0% für Lizenzgebühren für Urheberrechte an literarischen und künstlerischen Werken (außer Film- und Fernsehlicenzen) sowie an Computersoftware, Patente für industrielle, kaufmännische und wissenschaftliche Werke; sonst 10%
- 18 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%. Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Kasachstan und den OECD-Staaten.
- 19 Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Kasachstan und den OECD-Staaten.
- 20 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 21 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 22 2% für Lizenzgebühren für gewerbliche, kaufmännische und wissenschaftliche Ausstattung, sonst 10%
- 23 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 24 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen (zB Bank Darlehen) 0%.
- 25 5% für Lizenzgebühren für gewerbliche, kaufmännische und wissenschaftliche Ausstattung, sonst 10%
- 26 5% für Lizenzgebühren für industrielle Produktionsstätten, sonst 10%
- 27 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 28 5% für Lizenzgebühren für gewerbliche, kaufmännische und wissenschaftliche Ausstattung, sonst 10%
- 29 10% für Lizenzgebühren für Patente und Handelsmarken, wissenschaftliche Arbeiten und gewerbliche, kaufmännische und wissenschaftliche Ausstattung und Information; sonst 15%
- 30 0% für Urheberrechtslizenzgebühren für literarische, künstlerische und wissenschaftliche Arbeiten, sonst 10%

- 31 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 32 10% für Urheberrechtslizenzgebühren für literarische, künstlerische und wissenschaftliche Arbeiten, sonst 5%
- 33 5% für Urheberrechtslizenzgebühren für literarische, künstlerische oder wissenschaftliche Werke, für Patente, Marken, Muster 10%
- 34 15% Quellensteuer wenn der Empfänger der Zinsen der Nutzungsberechtigte ist; 10% Quellensteuer wenn der Nutzungsberechtigte eine Bank ist, die Bankgeschäfte tätigt; 0% in Sonderfällen
- 35 15% wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist. Ist der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft), dann 0%.
- 36 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 5%; in Sonderfällen 0%.
- 37 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 3%; in Sonderfällen 0%.
- 38 5% bei einer Beteiligung von mind. 10% und 100.000 USD, sonst 15%
- 39 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 5%; in Sonderfällen 0%.
- 40 Wenn die Voraussetzungen zur Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie im Rahmen des Abkommens mit der Schweiz erfüllt sind, wird keine Steuer eingehoben.
- 41 Es kann die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Serbien und den EU-Mitgliedstaaten anwendbar sein, wonach neuerliche Verhandlungen starten sofern Serbien mit einem anderen EU Staat einen günstigeren Zinssatz vereinbart.
- 42 5% für Lizenzgebühren aus Urheberrechten, sonst 10%
- 43 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 5%; in Sonderfällen 0%.
- 44 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 8%; in Sonderfällen 0%.
- 45 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 46 10% gilt in Bezug auf Österreich bei Überschreiten der 25% Grenze; 15% für industrielle Unternehmen in Thailand und 20% für alle anderen Fällen in Thailand sofern die 25% Grenze überschritten wird
- 47 10% Quellensteuer wenn die Zinsen einem Geldinstitut zufließen; 0% in Sonderfällen; in allen anderen Fällen 25%
- 48 5% Quellensteuer für bestimmte Lizenzen (zB Patente, Handelsmarken), sonst kommt der nationale Quellensteuersatz zur Anwendung
- 49 10% für Lizenzgebühren für literarische, künstlerische und wissenschaftliche Werke (außer Filme, Fernsehen), 15% für Industrielizenzen und Know-How, Filme und Fernsehen
- 50 5% für Zinsen, die im Zusammenhang mit der österreichischen Kontrollbank AG bzw dem türkischen Äquivalent und der Förderung des Exports stehen. 10% wenn die Zinsen von einer Bank bezogen werden. 0% wenn Zinsen an den anderen Vertragsstaat oder an die Zentralbank gezahlt werden. 15% in allen anderen Fällen
- 51 Wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Staat ansässige Person ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%.
- 52 Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Turkmenistan und den EU-Mitgliedstaaten bis 1. Februar 2021.
- 53 Wenn der Empfänger der Zinsen der Nutzungsberechtigte ist, beträgt die Quellensteuer 5%, in Sonderfällen 2%.
- 54 5% für Urheberrechtslizenzgebühren für literarische und künstlerische Arbeiten, sonst 0%
- 55 Wenn der Empfänger der Zinsen der Nutzungsberechtigte ist, beträgt die Quellensteuer 10%, in Sonderfällen 0%.
- 56 Wenn der Empfänger der Nutzungsberechtigte der Zinsen und eine Bank ist, beträgt die Quellensteuer 4,95%, in allen anderen Fällen 10%; in Sonderfällen 0%
- 57 Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Vietnam und den EU-Mitgliedstaaten.
- 58 Wenn der Empfänger Nutzungsberechtigter ist, beträgt die Quellensteuer 10%; in Sonderfällen 0%. Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Vietnam und den EU-Mitgliedstaaten.
- 59 7,5% für technische Dienstleistungen, sonst 10%. Es gilt die Meistbegünstigungsklausel in Bezug auf DBAs zwischen Vietnam und den EU-Mitgliedstaaten.

4.2. DBA-Entlastungsverordnung

In Österreich unterliegen die inländischen Einkünfte *beschränkt Steuerpflichtiger* aufgrund des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes der österreichischen Besteuerung. Diese Besteuerungsbefugnisse werden durch die erwähnte Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten stark eingeschränkt, sodass es zwei Möglichkeiten zur DBA-konformen Besteuerung gibt:

- Volle Besteuerung nach innerstaatlichem Recht mit anschließender *Steuerrückerstattung* an den beschränkt Steuerpflichtigen
- Direkte DBA-konforme Besteuerung durch *Entlastung an der Quelle*

Die DBA-Entlastungsverordnung regelt, unter welchen Voraussetzungen eine unmittelbare Entlastung an der Quelle durchgeführt werden darf und unter welchen Umständen eine Entlastung im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens durch die Finanzverwaltung möglich ist.

Für Gesamtvergütungen *bis 10.000 Euro* ist die Entlastung an der Quelle zulässig, wenn der Einkünfteempfänger in einer *schriftlichen Erklärung* folgende Angaben macht:

- Familien- und Vorname bzw. Bezeichnung der juristischen Person
- Erklärung, dass sich in Österreich kein Wohnsitz befindet
- Anschriften von Wohnungen in ausländischen Staaten mit Angabe, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet
- Gründungsstaat von juristischen Personen und Anschrift des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung
- Erklärung, dass keine Verpflichtung zur Weitergabe der Einkünfte an andere Personen besteht

- Erklärung, dass die Einkünfte keiner inländischen Betriebsstätte zufließen
- Art und Höhe der bezogenen Vergütung

Bei Vergütungen über **10.000 Euro** ist eine abkommenskonforme Entlastung an der Quelle nur zulässig, wenn der Einkünfteempfänger eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte *Ansässigkeitsbescheinigung* vorlegt. Hierzu sind die Formulare ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 bzw. ZS-EUMT (für juristische Personen) zu verwenden.

Sollte es sich beim ausländischen Einkünfteempfänger um eine juristische Person handeln, sind unabhängig von der Vergütungshöhe folgende Angaben der Erklärung beizufügen (außer in den letzten drei Jahren erfolgte ein positiver Rückerstattungsbescheid):

- Erklärung, dass die Tätigkeit über Vermögensverwaltung hinausgeht
- Erklärung, dass eigene Arbeitskräfte beschäftigt werden
- Erklärung, dass eigene Betriebsräumlichkeiten zur Verfügung stehen

Handelt es sich beim Empfänger um eine steuerlich transparente Personengesellschaft, gelten die genannten Bestimmungen für jeden Gesellschafter, wobei der Firmenname und die Anschrift der Gesellschaft anzugeben sind. Übersteigen die Gesamtvergütungen eines Gesellschafters nicht 10.000 Euro, so muss der Schuldner der Vergütung nur Namen und Anschrift in Evidenz nehmen.

Unzulässig ist die Entlastung an der Quelle in folgenden Fällen:

- bei mangelhafter Dokumentation
- falls bekannt ist oder sein müsste, dass die Einkünfte nicht dem ausländischen Empfänger zuzurechnen sind
- falls die Vergütung nicht an den Erbringer der Tätigkeit (Schriftsteller, Künstler, Architekt, Sportler, Artist, usw.), sondern an einen Dritten gezahlt wird, und keine genaueren Informationen zum Erbringer der Leistung vorliegen
- wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder Investmentfonds ist
- wenn Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit oder anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren durch Kreditinstitute in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter von Wertpapieren ausbezahlt werden
- wenn die Einkünfte von einer juristischen Person bezogen werden und der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht im Gründungsstaat ist

In diesen Fällen ist vom Schuldner der Vergütung die Abzugssteuer einzubehalten und abzuführen. Der ausländische Vergütungsempfänger erhält bei Vorliegen der Voraussetzungen die Differenz zwischen einbehaltener Abzugssteuer und DBA konformer Quellensteuer auf Antrag rückerstattet. Zuständig für das Rückzahlungsverfahren ist das Finanzamt Bruck/Eisenstadt/Oberwart.

4.3. Verrechnungspreise

Bei international agierenden Konzernen ist die *Verrechnung von konzerninternen Lieferungen und Leistungen* ein wichtiger Aspekt der Steuergestaltung. Aus diesem Grund haben in der Vergangenheit Regelungen über konzerninterne Verrechnungspreise für die Finanzverwaltung zunehmend an Bedeutung gewonnen. Bei der Überprüfung und Bewertung von Verrechnungspreisen werden sowohl nationale als auch internationale Grundsätze herangezogen.

In Österreich ermöglichen die Bestimmungen der §§ 138, 162 BAO der Finanzverwaltung die Überprüfung von konzernintern verrechneten Lieferungen und Leistungen. Nach § 138 BAO trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten. Dies umfasst insbesondere die *Beweisvorsorgepflicht* und die *Beweismittelbeschaffungspflicht*. Der Abgabepflichtige ist demnach verpflichtet, die Inhalte zu erläutern und deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Sollte ihm keine lückenlose Beweisführung gelingen, muss er das damit verbundene steuerliche Risiko selbst tragen. Im Zusammenhang mit konzerninternen Verrechnungen ist der Abgabepflichtige insbesondere verpflichtet, sämtliche ausländischen Unterlagen in Zusammenhang mit Leistungen innerhalb des Konzerns im Rechnungswesen aufzubewahren (Beweisvorsorgepflicht) und auf Verlangen der Abgabenbehörde sämtliche Beweise im Zusammenhang mit konzerninternen Geschäftsbeziehungen vorzulegen (Beweismittelbeschaffungspflicht). Nach § 162 BAO kann die Abgabenbehörde den Steuerpflichtigen dazu auffordern, den Gläubiger oder die Empfänger von Schulden oder sonstiger Aufwendungen genau zu bezeichnen, um die effektive Besteuerung solcher abgesetzten Leistungen (z.B. Provisionen) zu gewährleisten. Andernfalls wird die Abzugsfähigkeit der Zahlung versagt und ein Strafzuschlag auf die Körperschaftsteuer iHv 25 Prozent dieses Betrages festgesetzt.

Bei der Überprüfung von konzerninternen Verrechnungspreisen soll festgestellt werden, ob an das österreichische Unternehmen in Rechnung gestellte und vom österreichischen Unternehmen weiterverrechnete Leistungen nicht zu hoch angesetzt und somit angemessen sind. Dadurch soll

gewährleistet werden, dass konzerninterne Verrechnungspreise dem *Fremdvergleichsgrundsatz* („arm's length principle“) entsprechen. Sollten die konzerninternen Verrechnungspreise einem Fremdvergleich nicht standhalten, ist eine Gewinnkorrektur bei den beteiligten Unternehmen vorzunehmen. Dieser Fremdvergleichsgrundsatz findet sich in Art. 9 OECD-Musterabkommen wieder, das als Grundlage für Doppelbesteuerungsabkommen dient. Darüber hinaus stellen die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien eine Auslegungshilfe dar, die seit der Normierung der *Verrechnungspreisrichtlinien* in Österreich für die Abgabenbehörden zwingend sind. Durch diese österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien wurde eine einheitliche Rechtsauslegung geschaffen, um mehr Rechtssicherheit zu gewährleisten.

Nach den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien sollen zunächst durch eine Risiko- und Funktionsanalyse die wirtschaftlich relevanten Funktionen der beteiligten Unternehmen verglichen und somit die Richtigkeit des Werts der verrechneten Leistung überprüft werden. Die Methoden zur Verrechnungspreisprüfung entsprechen jenen der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze:

- Preisvergleichsmethode
- Wiederverkaufspreismethode
- Kostenaufschlagsmethode
- Gewinnteilungsmethode (Profit Split Method)
- Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

Zusätzlich müssen die Verrechnungspreise im Konzern zur nachvollziehbaren Bewertung entsprechend dokumentiert werden. Dazu zählen die *Dokumentation* der Funktionsverteilung im Konzern, die Dokumentation der Verrechnungspreisgestaltung und die dafür angewendete Methode. Sollte bei der Überprüfung der Abgabenbehörden keine Dokumentation der Verrechnungspreise vorgelegt werden können, sind diese unter Anwendung der OECD-Methoden zu schätzen.

2016 ist das *Verrechnungspreisdokumentationsgesetz* in Österreich in Kraft getreten, welches eine verpflichtende Dokumentation der Verrechnungspreise nach dem Dokumentationsansatz der OECD vorsieht. Österreichische Geschäftseinheiten einer internationalen Unternehmensgruppe, deren Umsatzerlöse in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren 50 Millionen Euro übersteigen, müssen ein *Master File* sowie ein *Local File* erstellen und ab dem Zeitpunkt der Abgabe der jährlichen Körperschaftssteuererklärung dem Finanzamt auf dessen Ersuchen binnen 30 Tagen übermitteln. Falls der Umsatzerlös im konsolidierten Jahresabschluss der internationalen Unternehmensgruppe 750 Millionen Euro übersteigt, muss seit 1. Jänner 2016 zusätzlich

ein *Country-by-Country* Report von der österreichischen Muttergesellschaft erstellt werden, sofern nicht ein anderes konzernzugehöriges ausländisches Unternehmen diese Verpflichtung übernimmt und der CbC Report dem Finanzamt zugänglich ist. Der Report muss innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres dem Finanzamt übermittelt werden. Im Falle einer vorsätzlichen Unterlassung oder fehlerhaften Übermittlung muss mit einer Strafe von bis zu 50.000 Euro pro Täter gerechnet werden; eine grobe Fahrlässigkeit bei nicht fristgerechter oder unvollständiger Übermittlung zieht eine Geldstrafe von bis zu 25.000 Euro nach sich. Die grob fahrlässige Übermittlung unrichtiger Daten ist hingegen nicht strafbar.

Das Local File bezieht sich auf die jeweilige Geschäftseinheit und soll Auskunft über die Organisationsstruktur, die gruppeninternen Geschäftsvorfälle sowie Finanzinformationen im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss geben. Das Master File muss betreffend die Unternehmensgruppe Angaben über den Organisationsaufbau, die Geschäftstätigkeit, die immateriellen Werte, die gruppeninternen Finanztätigkeiten, die Finanzlage und Steuerpositionen enthalten. Der Country-by-Country Report muss drei Tabellen beinhalten, in denen jeweils eine aggregierte Auflistung bestimmter Kennzahlen, eine Auflistung aller konzernzugehöriger Gesellschaften und ihrer Geschäftstätigkeiten sowie zusätzliche wesentliche Informationen pro Steuerhoheitsgebiet angegeben werden sollen.

Da es sich bei Verrechnungspreisen um ein sehr komplexes Gebiet handelt, sieht die österreichische Rechtsordnung in §118 BAO eine Besonderheit vor. Durch diese „*Advance Ruling*“-Regelung bekommt der Steuerpflichtige die Möglichkeit, im Vorhinein eine verbindliche Auskunft im Hinblick auf seine Verrechnungspreisgestaltung von einem Finanzamt zu erhalten. Wichtig zu erwähnen ist, dass der Gegenstand eines Advance Ruling Antrags immer nur ein konkreter Sachverhalt sein kann, wobei hierzu mehrere Rechtsfragen gestellt werden können. Diese Rechtsauskunft gewährleistet einen Rechtsanspruch auf bescheidkonforme abgabenrechtliche Beurteilung, wenn der Sachverhalt im Wesentlichen unverändert durchgeführt wird. Von dieser Beurteilung kann später nur noch zugunsten der Partei abgewichen werden. Der Steuerpflichtige hat für diese Rechtssicherheit schaffende Auskunft einen Verwaltungsbeitrag zu leisten, der abhängig von seinen Umsatzerlösen zwischen 1.500 und 20.000 Euro beträgt.

4.4. Organträgermodell (speziell für deutsche Unternehmen)

Bei Vorliegen entsprechender betriebswirtschaftlicher Voraussetzungen können die Vorteile des österreichischen Steuersystems zusammen mit den Vorteilen aus der deutschen Organschaft für eine steueroptimale Struktur genutzt werden, die im Endeffekt zu einer günstigen Repatriierung bzw. Besteuerung von österreichischen und ausländischen Einkünften für in Deutschland ansässige natürliche Personen führt.

Aufbau bzw. Voraussetzungen der Struktur im Überblick:

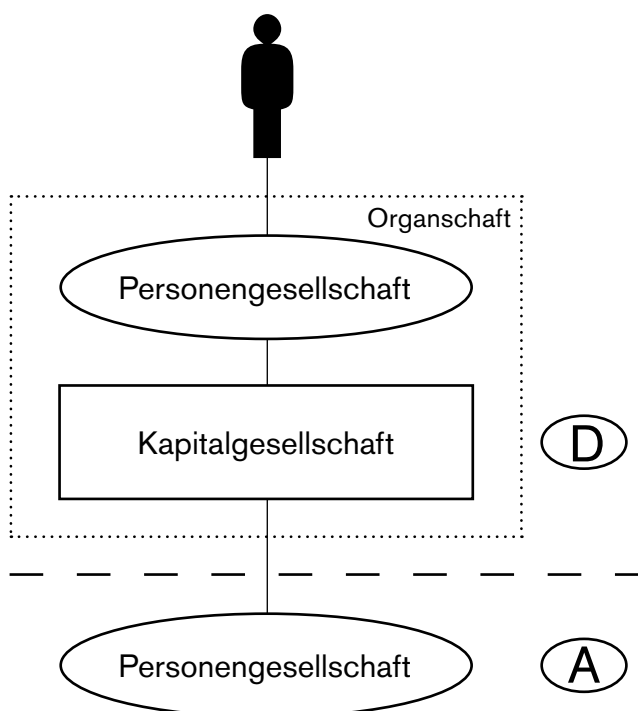
- Die deutsche Personengesellschaft sowie die deutsche Kapitalgesellschaft implementieren eine deutsche Organschaft unter Einhaltung der entsprechenden Voraussetzungen. Wirtschaftliche oder beachtliche Gründe müssen für die Errichtung der (deutschen) Organgesellschaft gegeben sein. Beide Gesellschaft müssen eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten.
- Die österreichische Personengesellschaft muss eine gewerbliche Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsstätte in Österreich ausüben
- Die Beteiligung der österreichischen Personengesellschaft an der österreichischen Kapitalgesellschaft („Headquarter GmbH“ – Skizze B) muss einen funktionalen Zusammenhang mit der Betriebsstätentätigkeit der österreichischen Personengesellschaft haben.

Steuerliche Konsequenzen zusammengefasst:

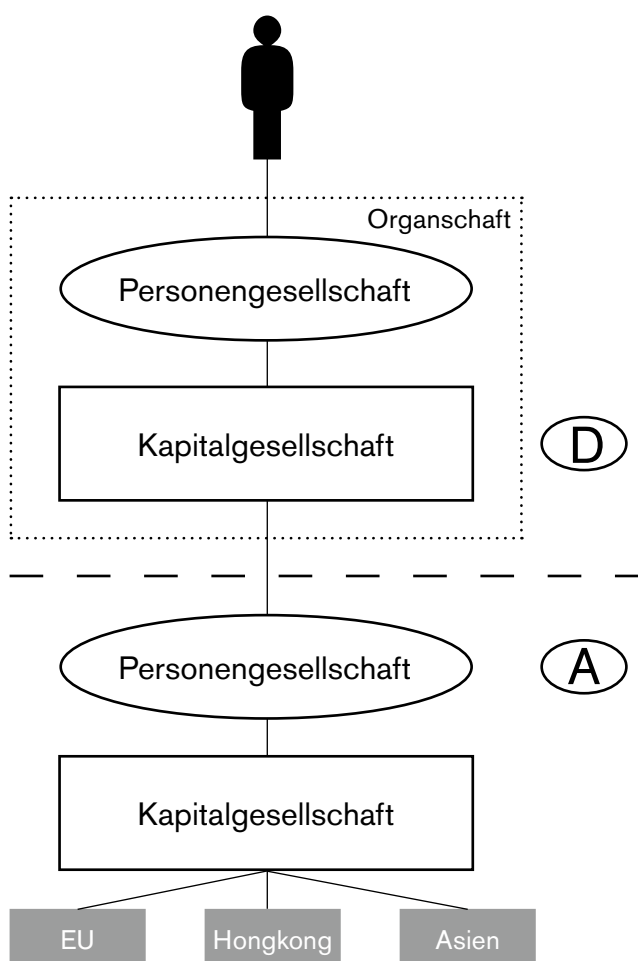
Die Ausschüttungen aus den Auslandsgesellschaften sind bei Vorliegen von internationalen Schachtelbeteiligungen gem. § 10 Abs 2 KStG bei der österreichischen Kapitalgesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit. Aufgrund der Transparenz der österreichischen Personengesellschaft sowie der deutschen Organschaft ist die weitere Ausschüttung bis zu den natürlichen Personen in Deutschland im Ergebnis steuerfrei möglich. Operative Gewinne der österreichischen Personengesellschaft unterliegen ausschließlich der 25prozentigen österreichischen Körperschaftsteuer. In Deutschland fällt keine weitere Steuer an, jedoch dürfen die von der Personengesellschaft erzielten Gewinne für die Ermittlung des deutschen Einkommensteuersatzes der deutschen Gesellschafter der deutschen Personengesellschaft nach wie vor berücksichtigt werden (Befreiung unter Progressionsvorbehalt).

Die steuerlichen Konsequenzen der Struktur sind grundsätzlich zwischen den Steuerverwaltungen von Österreich und Deutschland akkordiert. Das Aufsetzen der Struktur bedarf jedoch großer Umsicht und Kenntnis der Steuergesetze der involvierten Länder da die Tücken im Detail stecken. Vor

Organschaftsmodell Skizze A



Organschaftsmodell Skizze B



Umsetzung des Organträgermodells sollte daher jedenfalls eine fachkundige Beratung eingeholt werden, vor allem auch um die rasanten Entwicklungen in der Steuergesetzgebung berücksichtigen zu können.

5. Steuerbegünstigungen

5.1. Forschungsprämie

In Österreich kann eine Forschungsprämie in Höhe von *derzeit zwölf Prozent (ab 1. Jänner 2018 vierzehn Prozent) der qualifizierenden Ausgaben* für eigenbetriebliche Forschung und Auftragsforschung geltend gemacht werden, wobei sich die Begriffsdefinition der Forschung und Entwicklung am OECD-Frascati-Manual orientiert. Die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung steht zu, wenn die Forschung in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgt. Die Bemessungsgrundlage unterliegt keiner betragslichen Begrenzung.

Für *Auftragsforschung* können vom Auftraggeber ebenfalls zwölf Prozent (ab 1. Jänner 2018 14 Prozent) der Aufwendungen geltend gemacht werden, jedoch maximal bis zu Aufwendungen in Höhe von 1.000.000 Euro (somit maximal 120.000 Euro Forschungsprämie aus Auftragsforschung). Für die Auftragsforschung müssen zudem folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Forschung wird von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben.
- Das beauftragte Unternehmen hat seinen Sitz innerhalb der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums.
- Das beauftragte Unternehmen darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen oder Mitglied derselben steuerlichen Unternehmensgruppe sein.
- Der Auftraggeber teilt dem beauftragten Unternehmen bis zum Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres mit, dass er diese Möglichkeit in Anspruch nimmt.

Für die Geltendmachung der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung sieht das EStG zwingend die Einholung eines *Gutachtens der österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft* (FFG) vor. Im Zuge der Anforderung sind der FFG detaillierte Projektbeschreibungen der Forschungsprojekte zu übermitteln, die strengen Formvorschriften unterliegen. Die Beschreibungen haben dabei folgende Punkte zu umfassen: Titel, Ziel & Inhalt, Methodik, Neuheit, Anteil des jeweiligen Projekts an der gesamten Bemessungsgrundlage, geplante Projektlaufzeit. Die Gutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung

durch das Finanzamt, womit Einwände gegen die Beurteilung durch die FFG im Zuge des Abgabenverfahrens geltend gemacht werden können.

Zur Erhöhung der Rechtssicherheit gibt es die Möglichkeit, vorab eine *Forschungsbestätigung* bzw. einen Feststellungsbescheid vorab zu beantragen. Die Forschungsbestätigung kann beim Finanzamt für jedes Forschungsprojekt beantragt werden und bestätigt das Vorliegen der materiellrechtlichen, inhaltlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Forschungsprämie – solange das Forschungsprojekt noch nicht abgeschlossen ist. Die Kosten belaufen sich dabei auf 1.000 Euro pro beantragtem Projekt bzw. 200 Euro bei Zurückweisung. Der *Feststellungsbescheid* bestätigt die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie eines Wirtschaftsjahres. Hierfür ist zusätzlich die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers erforderlich. Beide Instrumente können parallel, aber auch gesondert in Anspruch genommen werden.

5.2. Lehrlingsförderung

Für Lehrverhältnisse gibt es eine *Basisförderung*. Diese kann jeweils im Nachhinein nach Abschluss eines Lehrjahrs beantragt werden, ist nach Lehrjahren gestaffelt und beträgt zwischen ein und drei Bruttolehrlingsentschädigungen pro Lehrjahr. Bei halben Lehrjahren, Lehrzeitanrechnungen und Lehrzeitverkürzungen wird die Basisförderung aliquot berechnet. Die Frist für die Antragstellung endet drei Monate nach Ende des entsprechenden Lehrjahrs.

Daneben gibt es noch *qualitätsbezogene Förderungen* für Lehrlinge mit Lernschwierigkeiten sowie für Aus- und Weiterbildungen und durch den Betrieb organisierte Auslandspraktika. Darüber hinaus gibt es auch Förderungen für die Weiterbildung von Lehrlingsausbildern, wobei 75 Prozent der Kurskosten, höchstens aber 2.000 Euro pro Jahr, gefördert werden. Weiters gibt es eine Förderung ausgezeichneter und guter Lehrabschlussprüfungen in Höhe von 200 bzw. 250 Euro.

5.3. Investitionszuwachsprämien

Die Förderung von kleinen und mittleren Betrieben (mit bis zu 250 Mitarbeitern) erfolgt durch die KMU-Investitionszuwachsprämie. Der Zuschuss wird in den Jahren 2017 und 2018 für die Anschaffung von aktivierungspflichtigen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens – ausgenommen PKWs und Grundstücke – in einer österreichischen Betriebsstätte gewährt, welche mindestens um 50.000 Euro (bei Kleinunternehmen) bzw. um 100.000 Euro (bei mittleren Unternehmen) höher sind als die durchschnittlichen

Anschaffungs- und Herstellungskosten der letzten drei Jahre. Die Förderung beträgt 15 Prozent (bei Kleinunternehmen) bzw. zehn Prozent (bei Mittelbetrieben) des förderfähigen Investitionszuwachses.

Für Großunternehmen mit mehr als 250 Mitarbeitern gibt es ebenfalls eine Investitionszuwachsprämie, welche analog zur KMU-Investitionszuschussprämie für materielle aktivierungspflichtige Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen einer österreichischen Betriebsstätte gewährt wird. Nicht förderbar sind jedoch der Ankauf von Fahrzeugen, immaterielle Investitionen sowie Grundstücke. Die Prämie beträgt zehn Prozent des förderfähigen Investitionszuwachses, wobei die Fördersumme unter der De-Minimis-Regelung auf 200.000 Euro (über drei Wirtschaftsjahre) bzw. in einem Regionalfördergebiet auf 1 Mio Euro begrenzt ist.

5.4. Start-up Begünstigungen

2016 wurde ein Paket vom Ministerrat beschlossen, welches zahlreiche Fördermaßnahmen für Start-ups vorsieht; allerdings steht die Gesetzeswerdung noch aus. Für Arbeitgeber soll es eine Lohnnebenkostenentlastung für die ersten drei Mitarbeiter für drei Jahre geben und für ausländische Schlüsselarbeitskräfte soll der Arbeitsmarktzugang durch die Einführung eines Start-up-Visums erleichtert werden. Des Weiteren sollen kumulierte Investitionen -von max. 250.000 Euro pro Jahr in das Eigenkapital von Start-ups zu 20 Prozent gefördert werden. Administrative Hürden der Gründung sollen zudem vermindert werden, indem ein digitaler On-Stop-Shop für die Gründungsphase ausgearbeitet wird, wodurch alle Interaktionen mit den Behörden an einer Stelle abgewickelt werden können. Darüber hinaus soll auch die Entwicklung von Geschäftsideen gefördert werden, indem an Forscher Stipendien in Höhe von insgesamt 5 Mio Euro vergeben werden.

6. Umsatzsteuersystem

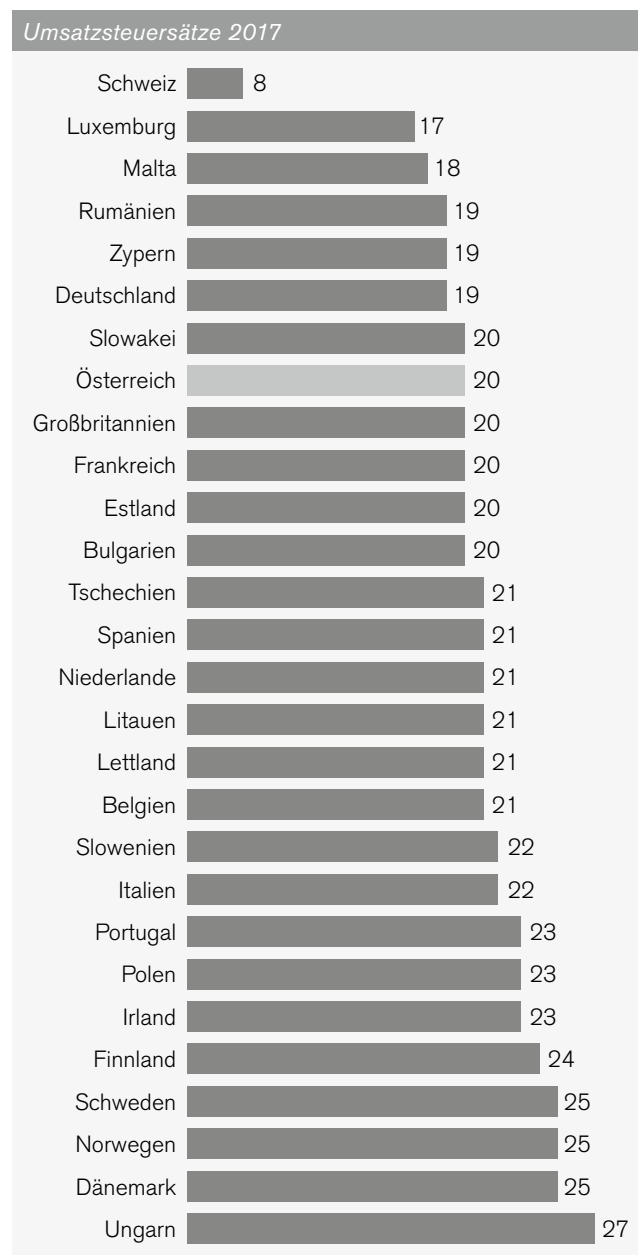
In Österreich unterliegen folgende Umsätze der Umsatzsteuer:

- Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt im Inland ausführt
- Eigenverbrauch im Inland
- Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet nach Österreich (Einfuhrumsatzsteuer)

In Österreich beträgt der Steuersatz für die Umsatzsteuer grundsätzlich 20 Prozent der Bemessungsgrundlage. Der er-

mäßigte Steuersatz in der Höhe von zehn Prozent gilt u.a. für Nahrungsmittel, Bücher, Arzneimittel und die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken. Weiters gilt seit 2016 ein zweiter ermäßigter Steuersatz in Höhe von 13 Prozent beispielsweise für bestimmte lebende Tiere, Futtermittel, Briefmarken, Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen, Beherbergungen, kulturelle Dienstleistungen (z.B. Kino, Museen) etc.

Im internationalen Vergleich der Normalsteuersätze liegt Österreich im vorderen Mittelfeld:



Quelle: Deloitte Global Resources, Global Indirect Tax Rates

Die **Bemessungsgrundlage** für Lieferungen und sonstige Leistungen bemisst sich vom geleisteten Entgelt exklusive Umsatzsteuer. Bei der Erbringung von Leistungen außerhalb

des Unternehmens bestimmt sich die Bemessungsgrundlage durch die auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten.

6.1. Lieferungen

Der Ort der Lieferung richtet sich danach, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Im *internationalen Warenverkehr* gilt folgendes:

- Bei Versendung des Gegenstands an den Abnehmer befindet sich der Lieferort dort, wo die Versendung beginnt.
- Bei der Einfuhr eines Gegenstands aus dem Drittland gilt die Lieferung als im Inland ausgeführt, wenn der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.
- Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Mitgliedstaat bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet.
- Für Ausfuhrlieferungen, also bei Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung in das Drittlandgebiet, gilt eine Steuerbefreiung.
- Inngemeinschaftliche Lieferungen sind von der Umsatzsteuer befreit. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt vor, wenn die Ware von einem Mitgliedsstaat in das Gemeinschaftsgebiet befördert wird und der Abnehmer Unternehmer im Sinne des UStG ist.

6.2. Sonstige Leistungen

Der Leistungsort von sonstigen Leistungen hängt hauptsächlich davon ab, ob die Dienstleistung an einen Unternehmer oder Nicht-Unternehmer erbracht wird.

Bei Leistungen *an einen Unternehmer* befindet sich der Leistungsort generell dort, von wo aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (B2B Generalklausel). Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmens ausgeführt, ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Ausnahmen von der Generalklausel ergeben sich unter anderem für Grundstücksleistungen, Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen und Personenbeförderungsleistungen.

Leistungen *an einen Nichtunternehmer* werden grundsätzlich dort ausgeführt, von wo aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (B2C Generalklausel). Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Ausnahmen von der Generalklausel ergeben sich zum Beispiel für Personen- und Güterbeförderungsleistungen, kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche Leistungen

und Veranstaltungen, Katalogleistungen (z.B. Leistungen von Rechtsanwälten oder Steuerberatern, wirtschaftliche Beratung etc.) an Nichtunternehmer im Drittland und elektronisch erbrachte Dienstleistungen sowie Leistungen im Bereich Telekommunikation, Rundfunk, Fernsehen.

6.3. Vorsteuerabzug

In Österreich wird die gesamte Umsatzsteuerlast vom Letztverbraucher getragen. Die Umsatzsteuer, die an Unternehmer verrechnet wird, kann als Vorsteuer abgezogen werden, wodurch sie in der Regel keinen Kostenfaktor darstellt. Der Vorsteuerabzug steht den Unternehmern jedoch nur dann zu, wenn die Lieferungen oder sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens bezogen werden, diese zusätzlich zumindest zu zehn Prozent unternehmerischen Zwecken dienen und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Ebenfalls als Vorsteuer abgezogen werden kann die Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern. Der Vorsteuerabzug steht jedoch nicht zu, wenn der Unternehmer unecht steuerbefreite Leistungen erbringt (z.B. bestimmte Finanzdienstleistungen, Leistungen als Versicherungsvertreter). Alle Unternehmer, die in Österreich Waren verkaufen und Dienstleistungen erbringen, sind dazu verpflichtet, Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, unabhängig davon, ob sie in Österreich ansässig sind.

Für Unternehmer, die weder über einen Sitz noch über eine Betriebsstätte in Österreich verfügen, ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig. Hier können sich diese Unternehmer auch Vorsteuerguthaben rückerstatten lassen, wenn sie im Inland keine steuerbaren Lieferungen/sonstige Leistungen erbringen. Nicht-EU-Unternehmer haben einen Antrag auf Rückerstattung der Vorsteuer bis zum 30. Juni des Folgejahrs beim Finanzamt Graz-Stadt zu stellen. EU-Unternehmer haben den Antrag elektronisch in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat bis zum 30. September des Folgejahres zu stellen.

6.4. Reverse Charge

Bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen verlagert sich die Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Leistung (Reverse Charge-Prinzip), wenn der leistende Unternehmer im Inland weder ein Unternehmen betreibt noch über eine Betriebsstätte im Inland, die an der Leistungserbringung beteiligt ist, verfügt, und der Leistungsempfänger ein Unternehmer in Österreich ist.

Bei Bauleistungen kommt es ebenfalls zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung, wenn er mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist oder selbst üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Das Reverse Charge-System kommt außerdem jedenfalls zur Anwendung bei:

- der Lieferung von sicherungsübereigneten Gegenständen
- der Lieferung von vorbehaltenem Eigentum
- der Lieferung von Grundstücken in Zwangsversteigerungsverfahren
- der Lieferung von Gas, Elektrizität und Wärme oder Kälte
- der Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten
- der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten
- der Lieferung von Mobilfunkgeräten, von Videospielkonsolen, Laptops und Tablet-Computern, wenn das Entgelt mindestens 5.000 Euro beträgt
- der Lieferung von bestimmten Metallen
- der steuerpflichtigen Lieferung von Anlagegold

6.5. Steuerbefreiungen

Neben der Befreiung von *Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen* finden sich noch zahlreiche weitere Steuerbefreiungen im Umsatzsteuergesetz. Dazu zählen eine Reihe von Bankgeschäften, Grundstücksumsätze, Versicherungsleistungen und Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr. Auch für *Kleinunternehmer*, deren Umsatz 30.000 Euro pro Jahr nicht übersteigt, besteht eine Befreiung von der Umsatzsteuer. Da diese jedoch auch zum Verlust des Vorsteuerabzugs führt (unechte Befreiung), gibt es für Kleinunternehmer die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten.

6.6. Erklärungen und Verfahren

Das Unternehmen muss grundsätzlich *monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen*, die als Steuererklärung gelten, bis zum 15. des zweitfolgenden Monats abgeben. Eine sich durch die Voranmeldung ergebende Vorauszahlung muss ebenfalls spätestens bis zum 15. des zweitfolgenden Monats an das Finanzamt entrichtet werden. Ein etwaiger Überschuss wird gutgeschrieben. Liegt der Vorjahresumsatz des Unternehmens unter 100.000 Euro müssen die Voranmeldungen nur vierteljährlich abgegeben werden.

Nach Ablauf des Kalenderjahrs hat der Unternehmer eine Steuererklärung über die gesamte angefallene Umsatzsteuer, Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer abzugeben. Die Erklärung muss grundsätzlich bis zum 30. Juni des Folgejahres elektronisch eingereicht werden.

7. Sonstige Steuern

7.1. Die Grunderwerbsteuer

In Österreich unterliegen Erwerbsvorgänge von inländischen Grundstücken der Grunderwerbsteuer. Zu den Erwerbsvorgängen zählen nicht nur die Übereignungen aufgrund eines Kaufvertrags, sondern auch der Erwerb durch Zwangsversteigerung, durch eine Ersitzung oder durch die Vereinigung von mindestens 95 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft bzw. die Übertragung von mindestens 95 Prozent der Anteile an einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren, wenn zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört. Weiters unterliegt der Erwerb durch Schenkung oder von Todes wegen der Grunderwerbsteuer.

Unter dem Begriff *Grundstück* sind im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes der Grund und Boden, Gebäude sowie Zuwachs (z.B. Pflanzen, Tiere) und Zubehör (z.B. Geschäftsinventar) zu verstehen. Dem Begriff des Grundstücks gleichgehalten werden im Grunderwerbsteuergesetz Baurechte und Superädifikate (Bauten auf fremden Grund). Nicht Teil des Grundstücks sind hingegen Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die Teil einer Betriebsanlage sind (z.B. Kräne, Tanks).

Von der *Grunderwerbsteuer ausgenommen* sind u.a. folgende Tatbestände:

- Der Erwerb eines Grundstücks mit einer Bemessungsgrundlage bis zu 1.100 Euro (Freigrenze)
- Der unentgeltliche Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag), wenn der Erwerber eine natürliche Person aus dem Familienverband ist und der Übergeber bei Schenkungen das 55. Lebensjahr vollendet hat, oder aufgrund einer körperlichen oder geistigen Behinderung erwerbsunfähig ist, sofern Gegenstand der Zuwendung ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ist. Für alle übrigen Grundstücke erhöht sich der Freibetrag auf 900.000 Euro, welcher auch bei teilentgeltlichen Erwerben aliquot zusteht und nicht auf den Familienverband eingeschränkt ist
- Der Erwerb eines Grundstücks für eine behördliche Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland
- Erwerbe infolge eines behördlichen Eingriffs oder aufgrund eines Rechtsgeschäfts zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs
- Die Realteilung von Grundstücken unter Miteigentümern, wenn der Wert des erworbenen Teils dem Bruchteil entspricht, mit dem der Erwerber vor der Teilung am gesamten Grundstück beteiligt war.

- Erwerbe unter Ehegatten oder eingetragenen Partnern, die der Errichtung einer Wohnstätte dienen, sofern die Wohnung 150 m² nicht übersteigt.

Für unentgeltliche sowie teilentgeltliche Erwerbe (Gegenleistung max. 70 Prozent des Grundstückswerts) gibt es einen *Stufentarif*. Dieser beträgt bis 250.000 Euro 0,5 Prozent, von 250.000 bis 400.000 Euro 2 Prozent und darüber hinaus 3,5 Prozent. Bei Erwerben von Todes wegen sowie innerhalb der Familie kann unabhängig von einer etwaigen Gegenleistung immer der Stufentarif angewendet werden. Der *allgemeine Tarif* beträgt 3,5 Prozent. Daneben gelten weitere Sonderbestimmungen. So ist bei begünstigten Betriebsübertragungen die Grunderwerbsteuer mit 0,5 Prozent des gesamten Grundstückswertes gedeckelt. Bei Land- und Forstwirten beträgt die Grunderwerbsteuer für Übertragungen innerhalb der Familie zwei Prozent. Bei Anteilsvereinigungen, Änderungen des Gesellschafterbestandes von Personengesellschaften sowie Umgründungen beträgt der Steuersatz 0,5 Prozent. Insofern der Stufentarif oder ein Steuersatz in der Höhe von 0,5 Prozent zur Anwendung kommen, kann auf Antrag die Grunderwerbsteuer auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden. Erwerbe zwischen denselben Personen sind für die Anwendung des Tarifes innerhalb von fünf Jahren zusammen zu rechnen.

Die Grunderwerbsteuer wird grundsätzlich *vom Wert der Gegenleistung* zuzüglich weiterer übernommener Verpflichtungen berechnet. Sollte keine Gegenleistung vorliegen, erfolgt die Berechnung vom *Grundstückswert*. Dies gilt ebenfalls, wenn die Gegenleistung geringer ist als der Grundstückswert. Von dieser Grundregel gibt es zwei Ausnahmen:

- In bestimmten Fällen bildet immer der Grundstückswert die Bemessungsgrundlage. Dazu gehören Übertragungen innerhalb des Familienverbandes, Erwerbe von Todes wegen, Umgründungen gem. Umgründungssteuerrecht sowie Anteilsvereinigungen/übertragungen von Grundstücksgesellschaften und Änderungen des Gesellschafterbestandes bei Personengesellschaften.
- Der *einfache Einheitswert* bildet die Bemessungsgrundlage bei Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken innerhalb des Familienverbands bzw. bei Erwerb von Todes wegen innerhalb dieses Verbands sowie im Falle von Anteilsvereinigungen und Änderungen des Gesellschafterbestandes von Personengesellschaften, wenn mindestens 95 Prozent der Anteile übertragen werden, oder bei Umgründungen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes, wenn land- und forstwirtschaftliche Grundstücke betroffen sind.

Der *Grundstückswert* wird entweder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes berechnet. Sofern ein Nachweis erbracht wird, kann auch der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage angesetzt werden. Details zur Ermittlung des Grundstückswertes sind in einer Verordnung geregelt.

Die *Grunderwerbsteuerschuld* entsteht im Zeitpunkt, in dem der Erwerbsvorgang verwirklicht wird (z.B. Vertragsabschluss, rechtskräftiger Beschluss über die Einantwortung bzw. Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts beim Erwerb von Todes wegen). Steuerschuldner sind beim Erwerb kraft Gesetzes der Eigentümer und der Erwerber, bei Erwerben von Todes wegen nur der Erwerber. Bei der Vereinigung von mindestens 95 Prozent der Anteile einer Gesellschaft in einer Hand ist derjenige Steuerschuldner, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden. Bei Änderungen des Gesellschafterbestandes von Personengesellschaften innerhalb von fünf Jahren schuldet diese die Steuer. Bei allen übrigen Erwerbsvorgängen schulden alle am Erwerbsvorgang beteiligten Personen die Grunderwerbsteuer.

Über einen Erwerbsvorgang, der der Grunderwerbsteuer unterliegt, ist bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld eine Abgabenerklärung abzugeben, auf deren Grundlage ein Grunderwerbsteuer-Bescheid ergeht. Die Steuerschuld tritt grundsätzlich einen Monat nach Zustellung dieses Bescheids ein. Rechtsanwälte und Notare sind berechtigt, die Grunderwerbsteuer als Bevollmächtigte selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen.

Nach der vollständigen Bezahlung der Grunderwerbsteuer stellt das Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung aus, die für die Eintragung ins Grundbuch notwendig ist. Im Falle der Selbstberechnung eines Parteienvertreters genügt hierfür die Selbstberechnungserklärung. Sollte die Grunderwerbsteuer jedoch in Raten bezahlt werden, dann erfolgt die Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung bereits nach der Bezahlung der ersten Rate.

7.2. Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren

In Österreich unterliegen Rechtsgeschäfte der Gebührenpflicht, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird und diese ausdrücklich im Gebührengesetz erwähnt sind. Hierbei ist zwischen festen Gebühren (z.B. amtliche Abschriften, Auszüge, Reisedokumente, Führerscheine, Eheschließungen) und Hundertsatzgebühren (z.B. Bestandsverträge, Bürgschaften, außergerichtliche Vergleiche, Zessionen, Wechsel)

zu unterscheiden. Während bei den festen Gebühren ein fixer Betrag eingehoben wird, ist bei den Hundertsatzgebühren ein Prozentsatz der Vertragssumme als Gebühr zu entrichten. Zusätzlich sind die Hundertsatzgebühren bis zum 15. des zweitfolgenden Monats, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, beim Finanzamt anzuzeigen und mittels Bescheid festzustellen. Feste Gebühren, die nicht vorschriftsmäßig entrichtet wurden, können unter einer Gebührenerhöhung von 50 Prozent mittels Bescheid festgesetzt werden. Bei allen anderen Gebühren, ausschließlich der Wettgebühr, kann ein Zuschlag bis zur Höhe der verkürzten Gebühr erhoben werden.

Gebührenpflichtig sind nur jene Rechtsgeschäfte, über die eine *Urkunde* errichtet wurde, wobei auch schriftliche Annahmeschreiben als Urkunden gelten. Laut einem Erkenntnis des VwGH sind auch E-Mails als Urkunden anzusehen, die in Österreich Gebührenpflicht auslösen. Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz oder das Versicherungsgesetz fallen, sind von der Gebührenpflicht nach dem Gebührengesetz befreit. Dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Die **Gebührenschild** entsteht für Urkunden, die im Inland errichtet werden, im Zeitpunkt der Unterzeichnung durch alle Vertragsparteien. Sollte die Urkunde nur von einem Vertragsteil unterzeichnet werden, entsteht die Gebührenschuld mit der Aushändigung der Urkunde an den anderen Vertragsteil. Bei im Ausland errichteten Urkunden entsteht die Gebührenschuld im Zeitpunkt der Unterzeichnung, wenn die Parteien im Inland ansässig sind und die Urkunde eine im Inland befindliche Sache betrifft oder eine Partei sich zu einer Leistung im Inland verpflichtet. Ebenso ist eine im Ausland errichtete Urkunde gebührenpflichtig, wenn die Parteien nicht im Inland ansässig sind, jedoch die Urkunde ins Inland verbracht wird und eine im Inland befindliche Sache betrifft oder eine Partei zu einer Leistung im Inland verpflichtet bzw. ein amtlicher Gebrauch von der Urkunde gemacht wird. Die Gebührenschuld entsteht in diesem Fall zum Zeitpunkt der Verbringung der Urkunde in das Inland bzw. der amtlichen Verwendung. Für einzelne Urkunden gibt es im Gebührengesetz jedoch Ausnahmen betreffend des Zeitpunkts, in dem die Gebührenschuld entsteht (z.B. Wechsel, Wetten).

Gebührenschildner sind beide Vertragsteile, bei einseitig verpflichtenden Rechtsgeschäften jedoch nur derjenige, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt wird. Hier bestehen wie bei der Entstehung der Gebührenschuld Ausnahmen (z.B. Wechsel, Wetten). Die Gebühr wird von allen zur Gebüh-

renentrichtung verpflichteten Personen zur ungeteilten Hand geschuldet. Zusätzlich haften neben den Gebührenschuldner alle übrigen am Rechtsvorgang beteiligten Personen.

Die Höhe der Gebühren hängt davon ab, um welches zugrunde liegende Rechtsgeschäft es sich handelt und ob es sich um eine feste Gebühr oder um eine Hundertsatzgebühr handelt. Beispielhaft gelten folgende **Gebührensätze** (in Prozent der Bemessungsgrundlage):

- Bestandsverträge (1%)
- Zessionen (0,8%)
- Bürgschaften (1%)

II. Betriebsstätte – Zweigniederlassung

1. Die Zweigniederlassung

Gründet ein im Ausland ansässiger Rechtsträger im Inland eine Zweigniederlassung, so ist diese ins *Firmenbuch* einzutragen. Wird dies unterlassen, so kann eine Zwangsstrafe verhängt werden. Gesetzlich ist nicht definiert, ab welchem Ausmaß wirtschaftlicher Tätigkeit überhaupt eine Zweigniederlassung vorliegt. Nach dem Wortsinn wird jedenfalls vorausgesetzt, dass im Ausland eine Hauptniederlassung besteht.

Die Zweigniederlassung wird in der Regel nach außen hin *selbständig geleitet*, wobei der Leiter häufig für diesen Bereich selbständig vertretungsbefugt ist, eine Bindung des Leiters an die Weisungen der Geschäftsführung schadet grundsätzlich nicht. Nicht erforderlich ist nach der Rechtsprechung ein eigenes Vermögen, nach der EuGH-Judikatur ist aber nur dann von einer festen Niederlassung auszugehen, wenn ein *Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln* ständig besteht.⁸ In der Zweigniederlassung müssen wesentliche Geschäfte des Gesamtunternehmens (also nicht nur Hilfsgeschäfte) getätigt und abgewickelt werden. Ein Betrieb, in dem Geschäfte nur abgeschlossen, aber nicht abgewickelt werden, kann daher keine Zweigniederlassung darstellen. Eine gesonderte Buchführung ist zwar ein Indiz, aber keine Voraussetzung für das Vorliegen einer Zweigniederlassung.⁹

Die Zweigniederlassung erwirbt durch die Eintragung keine eigene Rechtsfähigkeit, Vertragspartner ist daher immer der ausländische Rechtsträger. Grundsätzlich vertreten die Organe der ausländischen Gesellschaft daher auch die Zweigniederlassung.

Die Besteuerung einer Zweigniederlassung hängt davon ab, ob diese als *Betriebsstätte* im steuerlichen Sinn zu betrachten ist. In der Praxis wird die Zweigniederlassung die Kriterien einer Betriebsstätte meist erfüllen, da der Begriff der Betriebsstätte weiter gefasst ist als jener der Zweigniederlassung.

8 Straube, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Rechnungslegung, 2012, §12, RZ 24ff

9 Schuhmacher, Gruber, Rechtsfragen der Zweigniederlassung, 1993, S. 7ff

2. Begriff der Betriebsstätte aus ertragsteuerlicher Sicht

Grundsätzlich hat jener Staat das Besteuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen, in welchem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz bzw. Sitz hat. Gründet allerdings ein Unternehmer in einem anderen Staat eine Betriebsstätte, so wird er mit den Gewinnen, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, im Betriebsstätten-Staat beschränkt steuerpflichtig. Dem Begriff der „Betriebsstätte“ kommt daher große Bedeutung zu, da sich in der Praxis oftmals die Frage stellt, ab wann eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinn vorliegt.

Unter einer Betriebsstätte ist nach dem OECD-MA eine *feste Geschäftseinrichtung* zu verstehen, durch welche die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Begriff umfasst z.B. einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstätte sowie Bauausführungen oder Montagen bei Überschreiten einer bestimmten Dauer. Nicht als Betriebsstätten zu betrachten sind Lager, Ausstellungsräume, Einkaufs- und Informationsbeschaffungseinrichtungen. Mehrere räumlich voneinander getrennte Geschäftseinrichtungen sind für die Qualifikation als Betriebsstätte getrennt zu beurteilen.¹⁰

Die Qualifizierung als Betriebsstätte erfordert die Erfüllung folgender Voraussetzungen:

- Statisches Element: Verfügungsmacht über eine eigene oder gemietete Geschäftseinrichtung
- Funktionelles Element: Im Rahmen dieser Geschäftseinrichtung muss eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden
- Zeitliches Element: nicht nur auf vorübergehende Dauer angelegt; bei nur vorübergehender Nutzung liegt keine Betriebsstätte vor

Der Begriff der festen Geschäftseinrichtung wird in der Judikatur betriebsbezogen gesehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb der festen Geschäftseinrichtung vollzieht.

Bei einer *internationalen Repräsentanz* beispielsweise, die lediglich aus einem kleinen Büro mit einem oder nur wenigen Mitarbeitern besteht und deren Hauptaufgabe die Geschäftsanbahnung und Kontaktpflege mit potentiellen

10 Bertl/Djanani/Kofler, Handbuch der österr. Steuerlehre, 1998, S. 570ff

Kunden ist, die aber selbst keine Aufträge abwickeln kann, wird es sich daher im Regelfall noch nicht um eine Betriebsstätte im ertragsteuerlichen Sinn handeln. Im Einzelfall wird dies jedoch von der Tätigkeit des Unternehmens sowie von den Regelungen des jeweiligen DBA abhängen. So enthält das DBA zwischen Österreich und Japan beispielsweise die Negativabgrenzung, dass das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschließlich zur Werbung, zur Erteilung von Auskünften, zur wissenschaftlichen Forschung oder zur Ausübung ähnlicher Tätigkeiten, die im Rahmen des Unternehmens vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, *keine Betriebsstätte* im Sinne des Abkommens begründet.

3. Besteuerung inländischer Betriebsstätten

Liegt eine Betriebsstätte im Inland vor, so ist die ausländische Gesellschaft in Österreich *beschränkt steuerpflichtig* und hat sich in Österreich bei den Finanzbehörden zu registrieren. Die Steuerpflicht besteht für alle Einkünfte der inländischen Betriebsstätte. Ihr wird jener Gewinn zugewiesen, den sie erzielt hätte, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte. In der Praxis haben sich dazu zwei Methoden entwickelt:

Direkte Gewinnzuordnung: Die Betriebsstätte wird wie ein eigenständiger Gewerbebetrieb behandelt. Dabei werden ihr die jeweiligen Leistungsbeziehungen mit Dritten zugerechnet. Neben den allgemeinen Betriebsausgaben sind auch Kosten der allgemeinen Geschäftsführung hinzuzurechnen, ein Gewinnaufschlag ist jedoch ausgeschlossen. Das Ergebnis der Betriebsstätte wird in der Praxis aufgrund der Buchführung oder, falls diese nicht vorhanden ist, im Schätzungsweg zugeordnet.

Indirekte Gewinnzuordnung: Für das Unternehmen wird zuerst der Gesamterfolg ermittelt, der dann mit Hilfe geeigneter Verteilungsschlüsselgrößen auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufgeteilt wird.

Ein etwaiger *Verlustabzug* in den Folgejahren kann für Betriebsstätten nur beschränkt berücksichtigt werden. Die Verluste müssen in der inländischen Betriebsstätte entstanden sein und der Verlust muss die übrigen (Welt-)Einkünfte des Unternehmens übersteigen. Der Inlandsverlust ist somit *vorrangig mit positiven Auslandseinkünften* auszugleichen. Die ausländischen Einkünfte müssen nach dem österreichischen Steuerrecht ermittelt und offengelegt werden. Ein Ver-

lustabzug ist nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat möglich. Dabei ist unerheblich, ob im Ansässigkeitsstaat ein Verlustausgleich möglich ist. Falls jedoch ein DBA mit Betriebsstättendiskriminierungsverbot (Betriebsstätten dürfen steuerlich nicht schlechter gestellt werden als unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmer) besteht, ist ein Verlustvortrag einzuräumen, wenn die Verluste nicht im Ansässigkeitsstaat verwertet werden können.

Betreffend die Besonderheiten bei Betriebsausgaben, Internationalen Besonderheiten, Steuerbegünstigungen und sonstige Steuern verweisen wir auf unsere Ausführungen im Kapitel I der Kapitalgesellschaften.

4. Besteuerung von Betriebsstätten im Ausland

Da die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften mit ihren sämtlichen Welteinkünften steuerpflichtig sind, können auch Verluste von ausländischen Betriebsstätten mit inländischen Einkünften ausgeglichen werden. Dies gilt allerdings nur dann, wenn diese nach dem österreichischen Recht ermittelt worden sind. Zusätzlich dürfen diese Verluste maximal in der Höhe des nach ausländischem Recht ermittelten Betrags berücksichtigt werden. Bereits im Ausland verwertete Verluste sind in Österreich nicht ausgleichsfähig. Für den Fall, dass ausländische Einkünfte im Inland von der Besteuerung ausgenommen sind (Befreiungsmethode), sind die im Inland angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise nachzuersteuern, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden können. Darüber hinaus besteht eine zwingende Nachversteuerung von im Inland angesetzten ausländischen Verlusten nach spätestens drei Jahren, wenn mit dem Staat, aus dem die angesetzten Verluste stammen, keine umfassende Amtshilfe¹¹ besteht.

5. Umsatzsteuerpflicht einer Betriebsstätte

Die Unternehmereigenschaft i.S.d. UStG und damit Umsatzsteuerpflicht in Österreich ist rechtsformunabhängig, es gelten daher auch für die Betriebsstätte die Ausführungen in Teil I zur Umsatzsteuer.

Der *Begriff der „Betriebsstätte“* hat aber auch im Bereich der Umsatzsteuer, nämlich im Bereich der sonstigen Leistungen

¹¹ Siehe Fußnote 4, Seite 8

entscheidende Bedeutung. Wird nämlich, wie in Kapitel 8.2. erläutert, eine sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmens ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als Leistungsort und die Leistung ist an diesem Ort steuerpflichtig. Leistungen an eine österreichische Betriebsstätte sind daher in Österreich steuerpflichtig, das ausländische Betriebsstätten-Unternehmen kann die in Rechnung gestellte Vorsteuer geltend machen. Umgekehrt gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung, wenn die Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt wird. Das Betriebsstätten-Unternehmen hat eine Rechnung mit österreichischer USt auszustellen und die USt an das Finanzamt abzuführen.

Der Begriff der Betriebsstätte wird hier von der Judikatur gemeinschaftsrechtlich interpretiert: Der EuGH spricht in diesem Zusammenhang von einer „festen Niederlassung“. Kennzeichnend ist dabei ein hinreichender *Mindestbestand von persönlichen und Sachmitteln*, die für die Erbringung einer Dienstleistung erforderlich sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit im Sinne eines ständigen Zusammenwirkens von Personal und Sachmitteln. Ist weder Personal noch eine Struktur vorhanden, die die Erbringung einer Leistung ermöglichen, kann nicht von einer festen Niederlassung gesprochen werden.¹²

Beispiel: Eine Leasinggesellschaft, die im Staat der Nutzung der Fahrzeuge weder über eigenes Personal, noch über eine Struktur verfügt, die die autonome Erbringung der Dienstleistung ermöglicht, verfügt über keine feste Niederlassung.

III. Besteuerung von natürlichen Personen

1. Allgemein

Natürliche Personen sind in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren *Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt* im Inland haben. Die Steuerpflicht erstreckt sich dabei auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen). Haben natürliche Personen weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, sind sie nur mit den inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig.

Im Einkommensteuergesetz wird zwischen sieben verschiedenen Einkunftsarten unterschieden. Diese sieben Einkunftsarten sind taxativ aufgezählt. Einkünfte, die nicht unter eine dieser Einkunftsarten fallen, unterliegen in Österreich nicht der Einkommensteuer.

Zu den *betrieblichen Einkünften* zählen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu den *außerbetrieblichen Einkunftsarten* zählen:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte

Bei der Ermittlung des Gesamteinkommens werden in einem ersten Schritt alle Einkünfte einer Einkunftsart summiert. Im nächsten Schritt werden die einzelnen Einkunftsarten untereinander (sofern zulässig) ausgeglichen bzw. addiert. Daraus ergibt sich das Gesamteinkommen des Einkommensteuerpflichtigen. Zusätzlich können gewisse Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen sowie Freibeträge geltend gemacht werden. Auf das so ermittelte Einkommen wird der progressive Einkommensteuertarif angewendet.

Einkünfte unter 11.000 Euro sind von der Einkommensteuer befreit. Für Einkünfte über 11.000 Euro kommt der jeweilige progressive Steuersatz zur Anwendung. Seit 2016 werden Einkommen ab 90.000 Euro mit 50 Prozent besteuert sowie Einkommensteile über 1 Million Euro mit 55 Prozent, wobei der Steuersatz in Höhe von 55 Prozent bis 2020 befristet ist.

¹² Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar 2005, §3a TZ 107

Die Gesamtsteuerbelastung errechnet sich daher wie folgt:

Einkommen (EK)	Einkommensteuersatz
für die ersten 11.000 Euro	0%
für 11.000 bis 18.000 Euro	25%
für 18.000 bis 31.000 Euro	35%
für 31.000 bis 60.000 Euro	42%
für 60.000 bis 90.000 Euro	48%
für 90.000 bis 1.000.000 Euro	50%
über 1.000.000 Euro	55%

Im internationalen Vergleich der Spitzensteuersätze kommt man auf folgendes Ergebnis:

Land	Spitzensteuersatz	...ab
Tschechien	15%	Flat Rate
Ungarn	15%	Flat Rate
Slowakei	25%	EUR 35.022,31
Polen	32%	PLN 85.528
Vereinigte Staaten	39,60%	variabel
Irland	40%	EUR 33.800
Italien	43%	EUR 75.000
Japan	45%	JPY 40.000.000
Großbritannien	45%	GBP 150.000
Deutschland	45%	EUR 256.304
Frankreich	45%	EUR 152.260
Österreich	50%*	EUR 90.000
Slowenien	50%	EUR 70.907,20
Belgien	50%	EUR 38.830
Niederlande	52%	EUR 67.072

Quelle: IBFD 2017¹³

* Seit 2016 kommt bei einem Einkommen von über 1 Million Euro ein Steuersatz von 55 Prozent zur Anwendung, welcher bis 2020 befristet ist.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen neben Bezügen und Vorteilen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (Entgelt für aktive Dienstleistungen und Firmenpensionen) auch Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung, Pensionskassen und betrieblichen Vorsorgekassen. Neben Geldbezügen sind auch geldwerte Vorteile (Sachbezüge) erfasst, z.B. Dienstwohnungen, bereitgestellte Berufskleidung durch den Arbeitgeber, KFZ-Nutzung und Parkplätze am Dienstort.

Die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erfolgt in Form der **Lohnsteuer** durch Abzug der Einkommensteuer vom Arbeitslohn. Die Berechnung, Einbehaltung und Abfuhr ist Pflicht des Arbeitgebers, wobei dieser auch für die richtige Einbehaltung und Abfuhr haftet.

Sozialversicherung

Mit der Einbehaltung der Lohnsteuer erfolgt auch gleichzeitig die Einbehaltung und Abfuhr des Dienstnehmeranteils an der gesetzlichen Sozialversicherung. Die Sozialversicherungsbeiträge werden vom Bruttogehalt berechnet, wobei sich folgende Beitragssätze für Angestellte (für Arbeiter abweichend) ergeben:

Art des Beitrags	Dienstnehmeranteil	Dienstgeberanteil
Krankenversicherung	3,87%	3,78%
Unfallversicherung		1,30%
Pensionsversicherung	10,25%	12,55%
Arbeitslosenversicherung	3%	3,35%
Sonstige	1%	0,50%
Gesamt	18,12%	21,48%

Quelle: WKO.at, Beitragswesen Dienstnehmer 2017

Für die regulären Gehaltszahlungen beträgt die **Höchstgrenze** monatlich 4.980 Euro (Höchstbeitragsgrundlage). Für Sonderzahlungen besteht eine Grenze von 9.960 Euro jährlich, der Dienstnehmeranteil beträgt in diesem Fall 17,12 Prozent, der Anteil des Dienstgebers 20,98 Prozent.

Zusätzlich sind für Dienstverhältnisse 1,53 Prozent des Gehalts in eine Mitarbeitervorsorgekasse einzubezahlen. An den Familienlastenausgleichsfonds muss ein Betrag (DB) in Höhe von 4,1 Prozent (ab 2018: 3,9 Prozent) und an die Gemeinde in Höhe von drei Prozent vom Bruttogehalt geleistet werden. Die Wirtschaftskammerumlage (DZ) beträgt je nach Bundesland ca. 0,4 Prozent. Werden Angehörige mitversichert, ist ein Betrag in Höhe von 3,4 Prozent der Beitragsgrundlage vom Dienstnehmer einzubezahlen. Die Lohnnebenkosten betragen somit für den Dienstgeber insgesamt ca. 30,5 Prozent.

Weitere Abzüge in Form von **Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen** können im Rahmen einer Veranlagung des Arbeitnehmers vom Finanzamt berücksichtigt werden.

Sachbezüge

Für Sachbezüge gelten besondere Vorschriften. Diese sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen, wenn es nicht gesonderte Pau-

schsätze (z.B. bei PKWs) dafür gibt. Manche Sachbezüge, wie Essensbons bis 4,40 Euro pro Tag und Betriebsausflüge bis 365 Euro pro Jahr, sind von der Lohnsteuer befreit. Für die Privatnutzung eines Firmenwagens ist in Abhängigkeit von der Strecke und dem CO₂ Emissionswert des PKWs 0,75 bis 2 Prozent der Anschaffungskosten unter Berücksichtigung von einem Höchstbetrag von max. 960 Euro anzusetzen.

Sonstige Bezüge

Sonstige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsgehalt) sind steuerlich begünstigt. Diese sind bis zu einem Betrag von 620 Euro steuerfrei, darüber hinausgehende Beträge sind bis 83.332 Euro mit 6 bis 35,75 Prozent zu versteuern, solange die sonstigen Bezüge nicht ein Sechstel der laufenden Bezüge übersteigen (Sechstelgrenze). Die Besteuerung unterbleibt, wenn das Jahressechstel maximal 2.100 Euro beträgt. Für die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels ergeben sich folgende Steuersätze:

die ersten 620 Euro	0%
von 620 bis 25.000 Euro	6%
von 25.000 bis 50.000 Euro	27%
von 50.000 bis 83.333 Euro	35,75%
ab 83.333 Euro	nach Tarif

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrezulagen und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind bis zu einem Betrag von 360 Euro pro Monat steuerfrei. Die Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat werden, im Ausmaß von höchstens 50 Prozent des Grundlohns, nicht besteuert – die Grenze liegt hier bei 86 Euro pro Monat.

Abfertigungen, die anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses anfallen, gelten ebenfalls als Arbeitslohn und zählen daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bei Abfertigungen, deren Höhe ein Mehrfaches (abhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses) des laufenden Arbeitslohns beträgt, ergibt sich die Lohnsteuer durch Vervielfachung der auf den laufenden Arbeitslohn entfallenden Lohnsteuer. Ergibt sich jedoch ein geringerer Lohnsteuerbetrag durch die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von sechs Prozent, wird dieser angewandt. Freiwillige Abfertigungen werden bis zu einem Maximalbetrag von 44.820 Euro ebenfalls mit sechs Prozent besteuert, falls diese insgesamt nicht ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate übersteigen.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer unterliegen in Österreich nur der Lohnsteuer, wenn der Arbeitgeber eine inländische Betriebsstätte unterhält. Werden beschränkt

Steuerpflichtige veranlagt, wird bei der Berechnung der Einkommensteuer dem Einkommen ein Betrag von 9.000 Euro hinzugerechnet.

3. Steuerbegünstigungen für entsandte Mitarbeiter

Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, d.h. mehr als sechs Monate im Jahr in Österreich verbringen, sind in Österreich **unbeschränkt steuerpflichtig**. Als „Expatriates“ gelten Personen, die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber beschäftigt werden und während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten. Die Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der ständige Wohnsitz muss im Ausland verbleiben.

Um die Lohnverrechnung ausländischer Führungskräfte, die nach Österreich entsandt werden („Expatriates“), zu vereinfachen, wurde vom Finanzministerium ein Erlass veröffentlicht, der den entsandten Mitarbeitern gewisse Abzugsposten gewährt. Die Abzugsposten können bereits durch den Arbeitgeber berücksichtigt werden. Die nachträgliche Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren kann in diesem Fall unterbleiben.

Berücksichtigt werden können die tatsächlichen Umzugskosten (max. 1/15 der jährlichen Bruttobezüge), Kosten für die doppelte Haushaltsführung (z.B. Miete, Betriebskosten; max. 2.200 Euro pro Monat), Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnorts (Pauschalbetrag 110 Euro pro Monat) und Aufwendungen für Familienheimfahrten (max. 306 Euro pro Monat).

Andere Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen als die im Erlass genannten dürfen nicht im Rahmen des vereinfachten Verfahrens berücksichtigt werden, können aber im Rahmen der jährlichen Steuererklärung geltend gemacht werden.

Die Inanspruchnahme des vereinfachten Verfahrens ist dem Finanzamt zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses und in der Folge zu Beginn jeden Kalenderjahrs schriftlich mitzuteilen.

Seit dem Veranlagungsjahr 2016 können Werbungskosten in Form eines Pauschalbetrages in der Höhe von 20 Prozent der

Bemessungsgrundlage (Bruttobezüge abzüglich steuerfreier Bezüge und abzüglich sonstiger Bezüge), höchstens jedoch 2.500 Euro jährlich, berücksichtigt werden. Die Geltendmachung des Pauschalbetrages kann bereits unmittelbar durch den Arbeitgeber erfolgen (siehe auch Punkt 9. Pauschalierungen).

Besteht in Österreich weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt, so wird der Arbeitnehmer mit den inländischen Einkünften *beschränkt steuerpflichtig*, wenn die Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist.

Um eine Doppelbesteuerung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte zu vermeiden, regeln die zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht. Diese sind nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens abgeschlossen. Demnach verbleibt das Besteuerungsrecht für Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers, wenn

- Der Empfänger der Vergütung sich *nicht länger als 183 Tage* innerhalb eines Kalenderjahrs im anderen Vertragsstaat aufhält und
- Die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der *nicht im anderen Staat ansässig* ist und
- Die Vergütungen *nicht von einer Betriebsstätte* getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Mit Erlass vom 12. Juni 2014 hat das BMF klargestellt, dass der Arbeitgeberbegriff in diesem Zusammenhang wirtschaftlich auszulegen ist und die abkommensrechtliche Arbeitgeberbereiungenschaft dem Beschäftigten zukommt. Das bedeutet, dass Arbeitnehmer auch dann im Beschäftigungsstaat steuerpflichtig werden, wenn sie sich dort weniger als 183 Tage aufhalten. Diesbezüglich bestehen jedoch auch Ausnahmen. Im Einzelfall ist aber die zwischenstaatliche Regelung im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen abzuklären.

Sozialversicherung

In Österreich erwerbstätige Personen unterliegen grundsätzlich der Sozialversicherungspflicht, es kommen die nationalen gesetzlichen Regelungen zur Anwendung. Demgegenüber steht das sogenannte „Ausstrahlungsprinzip“: Wenn sich der Versicherte im Auftrag seines Dienstgebers kurzfristig ins Ausland begibt, soll die inländische Versicherung nicht unterbrochen werden. Durch die Anwendung dieser beiden Prinzipien kann es zu einer doppelten oder mehrfachen Sozialversicherungspflicht kommen. Um dies zu vermeiden, wurden *bilaterale Abkommen bzw. EU-Verordnungen* erlassen, die regeln sollen, in welchem Land Sozialversicherungs-

pflcht besteht und welche Leistungen in Anspruch genommen werden können sowie die gegenseitige Anerkennung von Ansprüchen bzw. Versicherungszeiten. Diese Abkommen ermöglichen in vielen Fällen des zeitlich begrenzten Mitarbeiterinsatzes den Verbleib im bisherigen Sozialversicherungssystem.

Aufenthaltsrecht

Für EWR- und Schweizer Staatsbürger gilt grundsätzlich ein unbeschränktes Recht auf Einreise und vorübergehenden Aufenthalt in Österreich. Drittstaatsangehörige, welche für einen Zeitraum von maximal sechs Monaten einer Beschäftigung in Österreich nachgehen wollen, müssen bei der österreichischen Vertretung im Ausland einen Antrag auf ein *Visum* mit einer maximalen Gültigkeit von bis zu sechs Monaten einbringen. Für darüberhinaus gehende Aufenthalte ist ein Antrag auf *Aufenthalts- bzw. Niederlassungsbewilligung* notwendig bzw. verpflichtend. Weiters ist von Drittstaatsangehörigen (und derzeit auch noch von Staatsbürgern aus Kroatien) für die Aufnahme einer Tätigkeit in Österreich eine Bewilligung seitens der österreichischen Fremdenbehörden einzuholen.

Sonstige Meldepflichten

Ein Unternehmer, der Arbeitnehmer aus anderen EU/EWR-Staaten oder der Schweiz nach Österreich entsendet, muss die Entsendung an die Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen melden. Dies muss spätestens eine Woche vor Beginn der Arbeitstätigkeit erfolgen.

4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Zu dieser Kategorie zählen Einkünfte aus wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden und erzieherischen Tätigkeiten, aber auch solche aus der Berufstätigkeit als Arzt, Rechtsanwalt, Notar, Wirtschaftstreuhänder, Dolmetscher und Journalist (sogenannte freie Berufe). Auch Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, wie Hausverwalter oder Aufsichtsratsmitglied, fallen unter diese Einkunftsart. Eine Besonderheit ergibt sich bei der Behandlung von *Gesellschafter-Geschäftsführern*.

Nicht wesentlich beteiligte (bis zu 25 Prozent) Gesellschafter-Geschäftsführer erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wodurch sie als lohnsteuerpflichtige Dienstnehmer zu qualifizieren sind. Dies hat zur Folge, dass die Gesellschaft im Rahmen der Abrechnung die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hat. Die Einstufung als nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer bedeutet, dass

diesem alle für Dienstnehmer vorgesehenen Begünstigungen (z.B. begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen und Abfertigung) zustehen.

Gesellschafter-Geschäftsführer, die zu mehr als 25 Prozent beteiligt sind, beziehen Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Veranlagungsweg zu erfassen sind – selbst wenn sie durch gesellschaftsvertragliche Sonderrechte weisungsgebunden sind. Allfällige Begünstigungen für Dienstnehmer stehen nicht zu.

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen neben den Einkünften aus der Überlassung von Kapital (beispielsweise Dividenden, Zinsen, Bezügen aus Genussrechten und Gewinnanteilen aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter) auch realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünfte aus Derivaten.

Dividenden, Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und Einkünfte aus verbrieften Derivaten unterliegen dabei dem „besonderen Steuersatz“ in Höhe von 27,5 Prozent. Einkünfte aus Geldeinlagen und sonstigen nicht verbrieften Forderungen bei Kreditinstituten – ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren – werden mit einem Sondersteuersatz von 25 Prozent besteuert. Der besondere Steuersatz wird in Form des KESt-Abzugs eingehoben, sofern die auszahlende bzw. depotführende Stelle im Inland ist. Falls solche Einkünfte aus dem Ausland (auszahlende bzw. depotführende Stelle im Ausland) stammen, werden diese im Wege der Veranlagung mit dem „besonderen Steuersatz“ besteuert. Wird ausländische Quellensteuer einbehalten, kann diese unabhängig davon, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, angerechnet werden. Bei ausländischen Dividenden ist der Anrechnungsbetrag auf 15 Prozent der Kapitalerträge beschränkt.

Zusammenfassend ergibt sich daher folgendes Bild:

Einkünfte	Dividenden	Zinsen	realisierte Wertsteigerungen	Derivate
KESt-Pflicht, wenn	auszahlende Stelle/ Schuldner der Erträge im Inland	auszahlende Stelle/ Schuldner der Erträge im Inland	inländische depot- führende Stelle/ auszahlende Stelle	inländische depot- führende Stelle/ auszahlende Stelle
Steuerabgeltung (Privatvermögen)	ja	ja	ja	ja
Steuerabgeltung (Betriebsvermögen)	ja	ja	nein	nein

Bankzinsen und Zinsen aus Wertpapieren, die auf einem österreichischen Depot liegen und die eine in Österreich ansässige Person bezieht, sind durch den KESt-Abzug endbesteuert – die Einkommensteuer ist durch die Kapitalertragsteuer abgegolten, wodurch eine Veranlagung unterbleiben kann. Dies gilt ebenfalls für inländische **Dividenden**, wenn eine inländische depotführende Stelle oder inländische auszahlende Stelle vorliegt. Die KESt-Besteuerung gilt sowohl für Kapitalvermögen, das im Privatvermögen als auch für jenes, das im Betriebsvermögen gehalten wird.

Steuerpflichtige, deren progressiver Steuertarif weniger als 27,5 Prozent beträgt, können sich die entrichtete Steuer auf die endbesteuerten Einkünfte rückerstatten bzw. anrechnen lassen, wenn sie diese veranlagten. Zu beachten ist hierbei allerdings, dass in diesem Fall sämtliche in Betracht kommenden Kapitalerträge einzubeziehen sind. Es ist nicht möglich, einen Teil der Kapitalerträge weiter als endbesteuert zu behandeln.

Auch **realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen** unterliegen dem Sondersteuersatz von 27,5 Prozent, wenn es sich um den Verkauf von Neubestand (Aktien und Fondsanteile die nach dem 31. Dezember 2010 und andere Finanzanlagen die nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden) oder um die Veräußerung von Anteilen an Anleihen, Zertifikaten oder verbrieften Derivaten, die zwischen dem 1. Oktober 2011 und 31. März 2012 angeschafft wurden, handelt. Alle anderen Finanzanlage gelten als Altbestand und können steuerfrei veräußert werden. Die Einkünfte ergeben sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Befindet sich das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen, dürfen auch Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden, im außerbetrieblichen Bereich ist dies nicht möglich. Wird das Kapitalvermögen im Privatvermögen gehalten, sind die Erträge durch den KESt-Abzug endbesteuert, auf das Betriebsvermögen trifft das nicht zu.

Bei der Erzielung eines *Verlusts* gibt es besondere *Vorschriften zu dessen Verrechnung*. Verluste aus Kapitalvermögen können grundsätzlich nur im Rahmen einer Veranlagung geltend gemacht werden, sie dürfen jedoch nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Auch innerhalb der Einkunftsart ist z.B. die Verrechnung mit Einkünften, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen, nicht möglich; auch die Verrechnung mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten ist bei Veräußerungsverlusten nicht möglich. Bei Privatpersonen dürfen die verbleibenden Verluste nicht vorgetragen werden, im betrieblichen Bereich kann ein Verlustvortrag in Höhe von 55 Prozent erfolgen. Der Verlustausgleich wird direkt durch die Bank, bei der das Depot gehalten wird, durchgeführt. Bei mehreren Depots bei verschiedenen Banken ist ein Verlustausgleich nur im Veranlagungsweg möglich.

Die Besteuerung von Zinsen aus privaten Darlehen, nicht verbrieften Derivaten und Gewinnanteilen eines stillen Gesellschafters erfolgt zum progressiven Normalsteuersatz.

6. Investmentfonds im Privatvermögen

Investmentfonds sind aus Wertpapieren, Geldmarktinstrumenten und anderen liquiden Finanzanlagen bestehende Sondervermögen, die in Anteilscheine aufgeteilt sind und dadurch im Miteigentum der Anteilsinhaber stehen. Ein Investmentfonds ist kein eigenes Steuersubjekt, daher werden die Erträge aufgrund des Durchgriffsprinzips auf Ebene der Anteilsinhaber besteuert.

Entscheidend für die Besteuerung ist der *Zeitpunkt*, in dem die Erträge realisiert werden. Hierfür ist zwischen *ausgeschütteten* und *ausschüttungsgleichen Erträgen* zu unterscheiden. Ausgeschüttete Erträge werden im Ausschüttungszeitpunkt erfasst und besteuert. Ausschüttungsgleiche Erträge sind vor allem vom Fonds einbehaltene Erträge (Thesaurierung). Diese gelten im Zeitpunkt der Veröffentlichung der gemeldeten Daten durch die Meldestelle als zugeflossen.

Für die Besteuerung ist zwischen Meldefonds und Nicht-Meldefonds zu unterscheiden. Bei *Meldefonds* werden

die steuerlichen Bemessungsgrundlagen vom steuerlichen Vertreter an die Meldestelle (österreichische Kontrollbank) übermittelt, welche darauf basierend die steuerlichen Erträge und die Höhe der KESt ermittelt. *Nicht-Meldefonds* haben keinen steuerlichen Vertreter. Die steuerpflichtigen Erträge ergeben sich durch Schätzung des höheren Werts aus 90 Prozent des Unterschiedsbetrags aus dem letzten und ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und zehn Prozent des letzten Rücknahmepreises im Kalenderjahr. Dabei muss die inländische depotführende oder auszahlende Stelle die KESt auch auf diese pauschal ermittelten Erträge einbehalten. Erbringt der Anleger einen Selbstnachweis, kann die pauschale Ermittlung der Einkünfte verhindert werden und der KESt-Abzug wird im Rahmen der Veranlagung korrigiert.

Befindet sich die *kuponauszahlende Stelle im Inland*, sind die steuerpflichtigen Fondserträge durch den KESt-Abzug endbesteuert. Bei auszahlenden Stellen im *Ausland* werden die Erträge veranlagt und zum *besonderen Steuersatz von 27,5 Prozent* besteuert. Nicht von der KESt erfasst werden inländische Dividenden, wenn diese bereits beim Zufluss an den Investmentfonds von der Steuer erfasst wurden (diese werden quasi indirekt endbesteuert).

Werden realisierte Substanzgewinne ausgeschüttet, sind diese zu 100 Prozent steuerpflichtig. Bereits als ausschüttungsgleiche Erträge versteuerte Erträge können gemäß einer gesetzlich normierten Ausschüttungsreihenfolge steuerfrei ausgeschüttet werden. Thesaurierte realisierte Substanzgewinne sind zu 60 Prozent steuerpflichtig.

Bei einer Veräußerung der Fondsanteile wird die realisierte Wertsteigerung ebenfalls mit 27,5 Prozent KESt bzw. mit dem besonderen Steuersatz von 27,5 Prozent besteuert. Fondsanteile die vor dem 1. Jänner 2011 angeschafft wurden, können allerdings noch steuerfrei verkauft werden. Bereits besteuerte ausschüttungsgleiche Erträge sind den Anschaffungskosten hinzuzurechnen, steuerfreie Ausschüttungen mindern die Anschaffungskosten. Ergibt sich durch die Veräußerung des Anteils ein Verlust, kann dieser im Rahmen der Veranlagung verrechnet, jedoch nicht vorgetragen werden.

	Meldefonds		Nicht-Meldefonds		Veräußerungsgewinne für Fondsanteile, angeschafft ab 1.1.2011
	Thesaurierte Erträge	Ausschüttungen	Thesaurierte Erträge	Ausschüttungen	
Depot bzw. auszahlende Stelle im Inland	27,5% KESt Endbesteuerung		27,5% KESt (Endbesteuerung)	27,5% KESt Endbesteuerung	
Depot bzw. auszahlende Stelle im Ausland	Veranlagung besonderer Steuersatz 27,5%				

7. Immobilienbesteuerung

Grundstücksveräußerungen sind unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt und deren Behaltdauer steuerpflichtig. Die Einkünfte (Veräußerungsüberschuss) unterliegen einem „besonderen Steuersatz“ von 30 Prozent (ImmoEst). Im privaten Bereich ist die Einkommensteuer damit abgegolten.

Der besondere Steuersatz i.H.v. 30 Prozent kommt auch im betrieblichen Bereich für Immobilien des Anlagevermögens zur Anwendung, die Einkünfte sind allerdings in die Steuererklärung aufzunehmen und werden im Rahmen der Veranlagung mit 30 Prozent besteuert. Der Sondersteuersatz kommt nicht zur Anwendung, wenn:

- das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist
- ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt
- eine Teilwertabschreibung auf die Immobilie vorgenommen wurde
- stille Reserven auf die Immobilie übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden

Der Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten (diese sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen sowie Absetzungen für Abnutzung zu korrigieren). Werbungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung sind nicht abzugsfähig, eine Ausnahme besteht lediglich für die Kosten, die für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobiliensteuer durch die Parteienvertreter entstehen.

Für *Altgrundstücke* – das sind Grundstücke, die am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen waren – gelten besondere pauschale Ansätze zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Wurde das Grundstück nach 1987 umgewidmet, gelten 60 Prozent des Veräußerungserlöses als Einkünfte – dies entspricht einer Effektivbesteuerung von 18 Prozent. Bei allen anderen Grundstücken ergibt sich eine Steuerbelastung

von 4,2 Prozent des Veräußerungserlöses. Auf Antrag kann der Veräußerungsgewinn auch wie bei den Neugrundstücken berechnet werden.

Zusammenfassend ergibt sich daher folgendes Bild:

	„Altgrundstücke“	„Neugrundstücke“
Begriff	nicht mehr steuerverfangen, d.h. Anschaffung vor 31.3.2002 im Privatvermögen bzw. im Betriebsvermögen bei §4 Abs. 1 u. 3 Ermittlern	steuerverfangen, d.h. Anschaffung nach 31.3.2002 oder davor bei § 5 Abs. 1 Ermittlern
Besteuerung im Privatvermögen	30% Sondersteuersatz mit Abgeltungswirkung (Allgemeiner Est-Tarif auf Antrag)	
Besteuerung im Betriebsvermögen	Veranlagung mit 30% Sondersteuersatz (Allgemeiner Est-Tarif auf Antrag)	
BMGL	Pauschal mit 60% des Veräußerungserlöses, wenn umgewidmet nach 1987; sonst 14% des Veräußerungserlöses	Veräußerungsgewinn

Ausgenommen von der Besteuerung sind Eigenheime oder Eigentumswohnungen, die seit der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung mindestens zwei Jahre oder innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt worden sind. Auch selbst hergestellte Gebäude sind von der Besteuerung befreit, wenn diese nicht innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient haben und der Veräußerer auch „Hersteller“ der Immobilie ist. Die Befreiung für Grundstücke, die infolge eines behördlichen Eingriffs veräußert wurden, bleibt ebenfalls bestehen.

Die Entrichtung der ImmoESt ist an die Entrichtung der Grunderwerbsteuer gekoppelt.

- Wird die Grunderwerbsteuer von einem Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) berechnet und liegen gleichzeitig Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung vor, muss eine verpflichtende Mitteilung an das Finanzamt erfolgen und die ImmoESt selbst berechnet und entrichtet werden.
- Erfolgt keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, muss bei der Grunderwerbsteuererklärung mitgeteilt werden, ob Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vorliegen. Der Steuerpflichtige hat darauf eine „besondere Vorauszahlung“ selbst zu entrichten.

Wird die ImmoESt durch die Parteienvertreter entrichtet, ist damit die Einkommensteuer abgegolten. Erfolgt eine besondere Vorauszahlung, müssen die Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden. Dies gilt ebenfalls für Grundstücke im Betriebsvermögen.

Ein Ausgleich von positiven und negativen Einkünften kann nur im Rahmen der Einkommensteueranlagung erfolgen, dabei bleibt der besondere Steuersatz in Höhe von 30 Prozent erhalten. Ein etwaiger Restverlust ist auf 60 Prozent zu kürzen und kann im außerbetrieblichen Bereich auf 15 Jahre verteilt mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Alternativ ist ein Ausgleich des gekürzten Verlustes mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausschließlich im ersten Jahr möglich. Eine Verlustverrechnung mit betrieblichen Einkünften ist nicht möglich, wenn der besondere Steuersatz zur Anwendung kommt.

8. Abzugsposten

Gewinnfreibetrag für betriebliche Einkünfte

Natürliche Personen haben die Möglichkeit, einen *Gewinnfreibetrag* geltend zu machen, wenn es sich um betriebliche Einkunftsarten handelt. Kapitaleinkünfte, die mit dem Sondersteuersatz von 27,5 Prozent besteuert wurden sowie Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen werden jedoch aus der Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ausgenommen.

Der Gewinnfreibetrag unterteilt sich in den Grundfreibetrag und den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Unabhängig von den getätigten Investitionen kann ein *Grundfreibetrag* in Höhe von 13 Prozent vom Gewinn (max. 3.900 Euro) geltend gemacht werden. Darüber hinaus kann für Investitionen in begünstigte körperlich abnutzbare Wirtschaftsgüter oder in- und ausländische Wohnbauanlei-

hen ein *investitionsbedingter Gewinnfreibetrag* in Höhe von 13 Prozent geltend gemacht werden. Der Gewinnfreibetrag beträgt:

- Bis zu 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 13 Prozent
- Für die nächsten 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 7 Prozent
- Für die nächsten 230.000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5 Prozent

Somit kann pro Wirtschaftsjahr maximal ein Gewinnfreibetrag von 45.350 Euro geltend gemacht werden.

Begünstigte Wirtschaftsgüter sind:

- Abnutzbares körperliches Anlagevermögen mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, das in einer inländischen Betriebsstätte oder im EU/EWR Raum verwendet wird
- Inländische Wandelschuldverschreibungen, die von Aktiengesellschaften zur Förderung des Wohnbaus (=Wohnbauanleihen) ausgegeben werden und auch ausländische Wohnbauanleihen, sofern sie der Wohnbauförderung in Österreich dienen und aus der EU oder einem Drittstaat, mit dem umfassende Amtshilfe vereinbart ist, stammen und mindestens vier Jahre dem Betriebsvermögen gewidmet sind.¹⁴

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist mit der Höhe der Investitionen im betreffenden Wirtschaftsjahr begrenzt.

Kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag steht zu für:

- Personen- und Kombinationskraftwagen (ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge oder Kraftfahrzeuge zur gewerblichen Personenbeförderung)
- Luftfahrzeuge
- Geringwertige Wirtschaftsgüter
- gebrauchte Wirtschaftsgüter
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht
- Wirtschaftsgüter, für die die Forschungsprämie in Anspruch genommen wird

Bei Mitunternehmerschaften steht der gesamte Gewinnfreibetrag den Gesellschaftern aliquot (entsprechend ihrer Gewinnbeteiligungsverhältnisse) zu. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn vollständig oder teilweise pauschaliert ermitteln,

¹⁴ Dies gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 enden und vor dem 31. Dezember 2016 beginnen.

können nur den Grundfreibetrag in Anspruch nehmen, der investitionsbedingte Freibetrag steht nicht zu.

Sollten die begünstigten Wirtschaftsgüter kürzer als vier Jahre im Anlagevermögen gehalten werden, ist der geltend gemachte investitionsbedingte Gewinnfreibetrag im Jahr des Ausscheidens grundsätzlich gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

Übertragung stiller Reserven

Natürliche Personen können *stille Reserven*, die beim Verkauf von Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden (Verkaufspreis ist höher als Buchwert), auf die Anschaffungskosten von neu angeschafften Wirtschaftsgütern übertragen. Dafür müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Das veräußerte Wirtschaftsgut muss im Zeitpunkt des Ausscheidens *mindestens sieben Jahre* dem Anlagevermögen des Betriebes angehört haben (die Frist für Grundstücke beträgt 15 Jahre, wenn auf sie bereits stille Reserven übertragen wurden).
- Das neu angeschaffte Wirtschaftsgut, auf das die stillen Reserven übertragen werden sollen, muss in einer *inländischen Betriebsstätte* verwendet werden.

Die Übertragung stiller Reserven ist auch möglich, wenn das Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt oder durch behördlichen Eingriff aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. In diesem Fall gilt die Behaltefrist von sieben bzw. fünfzehn Jahren nicht.

Für die Übertragung stiller Reserven gibt es diverse Einschränkungen. So können beispielsweise stille Reserven nur dann auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden übertragen werden, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.

Die Übertragung von stillen Reserven ist nicht zulässig auf die Anschaffungskosten von (Teil-) Betrieben, Beteiligungen an Personengesellschaften und Finanzanlagen. Zusätzlich können stille Reserven aus der Veräußerung von (Teil-) Betrieben oder Beteiligungen an Personengesellschaften nicht auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Sollte im Jahr des Ausscheidens keine Übertragung auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut möglich sein, können die stillen Reserven einer *steuerfreien Rücklage* (Übertragungsrücklage) zugeführt werden. Diese Übertragungsrücklage kann innerhalb von zwölf Monaten (bei höherer Gewalt oder behördlichem Eingriff 24 Monate) ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsguts auf die

Anschaffungskosten eines neu angeschafften Wirtschaftsguts übertragen werden. Sollte innerhalb dieser Frist (taggenaue Berechnung) keine Übertragung möglich sein, ist die Übertragungsrücklage gewinnerhöhend aufzulösen.

Werbungskosten, Sonderausgaben und sonstige Abzugsposten

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu zählen z.B. Aufwendungen für Arbeitsmittel, Beiträge zur Pflichtversicherung, Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen und Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen. Die Werbungskosten sind von den steuerpflichtigen Einkünften abzugsfähig, bei nichtselbständigen Einkünften steht ein Pauschalbetrag von 132 Euro jährlich ohne besonderen Nachweis zu. Darüber hinausgehende Aufwendungen können geltend gemacht werden, wenn es einen schriftlichen Nachweis dafür gibt.

Beiträge zu freiwilligen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherungen, freiwillige Beiträge zu Pensionskassen und Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung zählen zu den *Sonderausgaben*. Für diese steht ein Pauschalbetrag von 60 Euro jährlich zu. Können höhere Zahlungen nachgewiesen werden, besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Dieser erhöht sich, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Allein-erzieherabsetzbetrag zusteht oder bei niedrigen Einkünften eines (Ehe)partners. Absetzbar ist jedoch jeweils nur ein Viertel der tatsächlich geleisteten Sonderausgaben. Für vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossene Verträge ist der Abzug bis 2020 möglich. Ansonsten können diese Sonderausgaben seit 1. Jänner 2016 nicht mehr geltend gemacht werden.

Kirchenbeiträge können bis zu einem jährlichen Höchstbetrag von 400 Euro als Sonderausgaben geltend gemacht werden, Steuerberatungskosten sind voll abzugsfähig. Geldzuwendungen (Spenden) an bestimmte begünstigte Organisationen, die mildtätige Zwecke verfolgen, dürfen bis zu einem Betrag von maximal zehn Prozent der Einkünfte geltend gemacht werden. Kirchenbeiträge sowie freiwillige Geldzuwendungen sind seit 2017 nicht mehr im Rahmen der Steuererklärung dem Finanzamt bekannt zu geben, da diese bei Vorliegen der Formalvoraussetzungen automatisch berücksichtigt werden.

Kommt es beim Steuerpflichtigen zu zwangsläufigen, *außergewöhnlichen Belastungen*, können diese unter gewissen Umständen abgezogen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflich-

tigen wesentlich beeinträchtigt ist – dafür muss die Belastung den Selbstbehalt in Höhe von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens, abhängig von dessen Höhe, überschreiten. Bei Katastrophenschäden ist kein Selbstbehalt zu berücksichtigen. Für die Kinderbetreuung können Aufwendungen bis maximal 2.300 Euro pro Kind bis zum zehnten Lebensjahr geltend gemacht werden. Dabei muss die Betreuung durch eine öffentliche institutionelle Kinderbetreuungseinrichtung oder durch pädagogisch qualifizierte Personen erfolgen.

Von der berechneten Einkommensteuer sind etwaige *Absetzbeträge* abzuziehen. Dienstnehmern und Pensionisten steht ein Absetzbetrag in der Höhe von 400 Euro jährlich zu. Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind, steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 494 Euro für das erste Kind und 669 Euro bei zwei Kindern zu, wenn ihr Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt. Der Absetzbetrag für Alleinerziehende beträgt jährlich 494 Euro bei einem Kind und 669 Euro bei zwei Kindern. Weiters steht Steuerpflichtigen, denen Familienbeihilfe gewährt wird, ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro zu. Ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro steht monatlich Personen zu, die für ein Kind, das nicht deren Haushalt zugehört, gesetzlichen Unterhalt leisten.

9. Pauschalierungen

Sowohl für die Werbungskosten, als auch für Betriebsausgaben gibt es verschiedene Möglichkeiten der Pauschalierung, welche die Geltendmachung von Ausgaben bzw. Werbungskosten ohne Nachweis des tatsächlichen Aufwands ermöglichen.

Im Bereich der Werbungskosten hat das BMF eine Verordnung mit Durchschnittssätzen für die Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen erlassen – erfasst sind hier z.B. Artisten, Journalisten, Musiker, Forstarbeiter, Hausbesorger, Vertreter und Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- und Ortsvertretung sowie Expatriates. Der Durchschnittssatz wird auf die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und sonstigen Bezüge, die nicht unter den Lohnsteuertarif fallen, angewandt. Zu beachten ist, dass keine weiteren Werbungskosten geltend gemacht werden dürfen.

Im betrieblichen Bereich kann zwischen der gesetzlichen Basispauschalierung und Branchenpauschalierungen unter-

schieden werden. Grundsätzlich kommt eine Pauschalierung nur in Frage, wenn keine Buchführungspflicht besteht und nicht freiwillig Bücher geführt werden. Für die Inanspruchnahme darf eine bestimmte Umsatzgrenze nicht überschritten werden und der Umsatz muss in der tatsächlichen Höhe festgestellt werden.

Die gesetzliche Basispauschalierung kommt für alle Steuerpflichtigen mit Einkommen aus selbständiger oder gewerblicher Tätigkeit in Frage, deren Umsätze nicht höher als 220.000 Euro sind. Voraussetzung dafür ist die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). Der Durchschnittssatz beträgt für Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung, aus schriftstellerischen, vortragenden und wissenschaftlichen Tätigkeiten und für Gesellschafter-Geschäftsführer sechs Prozent; in allen anderen Fällen zwölf Prozent. Daneben dürfen noch Ausgaben für Waren, Roh- und Hilfsstoffe, Löhne (inkl. Lohnnebenkosten), sowie Fremdlöhne und Pflichtversicherungsbeiträge in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden.

Für bestimmte Branchen gibt es gesonderte Pauschalierungen. Diese sind ebenfalls nur möglich, wenn eine bestimmte Umsatzgrenze nicht überschritten wird und keine Buchführungspflicht besteht bzw. nicht freiwillig Bücher geführt werden. Erfasst von der Branchenpauschalierung sind Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, der Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel, Drogisten, Handelsvertreter, Künstler, Schriftsteller und Sportler. Zusätzlich besteht eine Verordnung über Pauschalierungen für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und nichtbuchführende Gewerbebetriebe.

10. Abgabeverfahren

Der Veranlagungszeitraum für die Einkommensteuer ist grundsätzlich das Kalenderjahr. Bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften zählt das Gesetz taxativ Tatbestände auf, bei denen eine Veranlagung zu erfolgen hat. Darüber hinaus kann eine Veranlagung auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die *Pflicht zur Veranlagung* besteht unter anderem dann, wenn neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften Einkünfte bezogen wurden, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, und diese 730 Euro übersteigen. Kapiteleinkünfte bis zu 22 Euro sind hier nicht zu berücksichtigen (Bagatellgrenze). Weiters muss eine Veranlagung erfolgen, wenn lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus zwei oder mehr Dienstverhältnissen bezogen worden sind. Wurde ein Alleinverdiener/-erziehe-

rabsetzbetrag bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt, ohne dass dafür die Voraussetzungen vorlagen, hat ebenfalls eine Veranlagung zu erfolgen. Arbeitnehmern mit geringem Einkommen die keine Einkommensteuer zahlen wird eine „Negativsteuer“ iHv 50 Prozent der Sozialversicherungsbeiträge, maximal jedoch 400 Euro rückerstattet. In diesen Gutschriftsfällen soll aufgrund der Lohnzettel eine automatische Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt werden.

Innerhalb von fünf Jahren ab Ende des Veranlagungszeitraums kann ein *Antrag auf Veranlagung* gestellt werden – dies erfolgt normalerweise durch die Abgabe einer Steuererklärung. Durch diesen Antrag können beim Steuerpflichtigen die Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und der Alleinverdiener/-erzieherabsetzbetrag geltend gemacht werden. Führt der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu einer negativen Einkommensteuer oder ergibt sich bei den anderen Einkünften ein Verlust, kann ebenfalls eine Veranlagung durchgeführt werden.

Die Steuererklärung muss bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahrs eingereicht werden, die Frist für eine Einreichung mittels amtlichen Formulars endet Ende April.

Grundsätzlich muss jeder Steuerpflichtige *Vorauszahlungen* auf die Einkommensteuer entrichten. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit sind diese Vorauszahlungen nur dann festzusetzen, wenn die Grenze von 730 Euro überschritten wird oder wenn mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte zugleich bezogen worden sind, diese aber getrennt besteuert wurden. Die Vorauszahlungen werden durch das Finanzamt bescheidmäßig festgesetzt und müssen vierteljährlich geleistet werden.

11. Personengesellschaften

Personengesellschaften sind vertragliche Vereinbarungen von zwei oder mehreren Personen zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter gemeinsamer Firma, wobei diese als einheitlicher Rechtsträger im Rechtsverkehr auftritt, ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu haben. Zu den Personengesellschaften zählen u.a. die *OG (Offene Gesellschaft)* sowie die *KG (Kommanditgesellschaft)*, wobei zumindest einer der Gesellschafter gegenüber den Gläubigern des Unternehmens unbeschränkt haftet. Personengesellschaften entstehen durch einen formfreien Gesellschaftsvertrag, OGs und KGs

entstehen im Außenverhältnis erst mit der Eintragung ins Firmenbuch.

Personengesellschaften sind als solche kein Einkommensteuersubjekt und unterliegen daher nicht der Einkommensteuer. Der Gewinn oder Verlust der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) wird im Rahmen der *einheitlichen und gesonderten Feststellung* ermittelt und direkt den Gesellschaftern zugerechnet. Ein Verlust beim Gesellschafter kann nach den allgemeinen Vorschriften mit anderen Einkünften ausgeglichen oder gegebenenfalls vorgetragen werden. Die Besteuerung beim Gesellschafter erfolgt wie jene bei natürlichen Personen mit dem progressiven Steuersatz. Die Verlustverrechnung bzw. der Verlustausgleich bei kapitalistischen Mitunternehmern (z.B. atypisch stille Gesellschafter), welche natürliche Personen sind, ist jedoch eingeschränkt.

Wie natürliche Personen können Personengesellschaften betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte (meist Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erzielen, es gelten hier die jeweiligen Erläuterungen zu den natürlichen Personen.

12. Verweise

Betreffend die Besonderheiten bei Betriebsausgaben, Internationale Besonderheiten, Steuerbegünstigungen, das Umsatzsteuersystem sowie sonstige Steuern verweisen wir auf Teil I der Kapitalgesellschaften.

Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH

A-1010 Wien, Renngasse 1/Freyung

Tel: +43 (0)1 537 00-0

E-Mail: office@deloitte.at

www.deloitte.at

AUSTRIAN BUSINESS AGENCY

A-1010 Wien, Opernring 3

Tel: +43 (0)1 588 58-0

Fax: +43 (0)1 586 86 59

E-Mail: office@aba.gv.at

www.investinaustria.at

