

Inhaltsverzeichnis

- Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand
- Wenn die Finanz durch Liechtenstein durchschaut
- Körperschaftsteuer: Neues bei Dividenden aus ausländischen Minderheitsbeteiligungen (kleiner 10%)
- Schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte steuerlich nicht mehr vorteilhaft?
- Kosten einer behindertengerechten Wohnung: eingeschränkte Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung
- Finanzverwaltung fixiert die steuerliche Behandlung von Hospitality Packages im Rahmen der EURO 2008
- Nächster Schritt bei der Anhebung des EU-Quellensteuerabzuges für Zinsen

Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Ein "Klassiker" bei vielen Betriebsprüfungen ist die Frage nach der sofortigen Absetzbarkeit von Kosten im Zusammenhang mit dem Austausch oder der Erneuerung von Wirtschaftsgütern. Während **Erhaltungsaufwand** – von Sonderregelungen für Vermietung und Verpachtung abgesehen – in der Regel **sofort absetzbar** ist, sind **Herstellungskosten** zu **aktivieren** und können nur verteilt im Wege der Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden. Eine eindeutige Unterscheidung ist in der Praxis nicht immer ganz einfach, die Judikatur dazu ist uneinheitlich.

Erhaltungsaufwand liegt generell vor, wenn das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird oder wenn der alte Zustand wiederhergestellt werden soll. Dazu zählen insbesondere **Ausbesserungsarbeiten**, auch wenn dabei besseres Material oder eine modernere Ausstattung gewählt wird. Eine dabei eintretende Wertsteigerung, z.B. bei Gebäuden, hat keine ausschlaggebende Bedeutung für die Entscheidung ob Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand anzunehmen ist. Beispiele für Erhaltungsaufwand sind Dachreparaturen, Reparaturen bei sanitären Anlagen oder Elektroanlagen oder die Ersetzung eines Zaunes durch eine Umfriedung.

Von **Herstellungsaufwand** ist auszugehen, wenn nach Fertigstellung entweder etwas Neues geschaffen wurde oder wenn die **Wesensart** eines Wirtschaftsgutes insbesondere durch Erweiterung oder durch eine wesentliche Verbesserung geändert wurde. Eine wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn durch bauliche Maßnahmen bei betrieblicher Zielsetzung eine erhebliche **Verbesserung der Nutzbarkeit** eintritt. Beispiele für Herstellung sind somit etwa die Zusammenlegung zweier Wohnungen, der Einbau einer Heizanlage an Stelle von einzelnen Öfen, der erstmalige Einbau von Aufzugsanlagen etc.

Fallen Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen gleichzeitig an, ist prinzipiell eine Trennung vorzunehmen, sofern der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand erforderlich gewesen wäre. Ist der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, ist **insgesamt** nur von aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand auszugehen (z.B. bei Ausmalen der Räume nach einem Zubau).

Der VwGH hat unlängst (2006/15/0333 vom 24.9.2007) bestätigt, dass die Veränderung der **Wesensart** maßgebliches **Beurteilungskriterium** für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und

Erhaltungsaufwand ist. Im vorliegenden Fall führte eine Brauerei bei einer Wasserleitung eine Generalüberholung durch, wobei der VwGH sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand annahm, da die Wesensart vor und nach der Erneuerung unverändert blieb. Maßgeblich hierfür waren **Funktionalität und Zweckbestimmung**, welche sich bei einer Wasserleitung nach der Kapazität sowie der Überwindung der Distanz und der Streckenführung bemessen. Die Tatsache, dass die bestehenden Eternitrohre mit einem Durchmesser von 100mm gegen neue Plastikrohre mit rund 60mm Durchmesser teilweise komplett ausgetauscht wurden und es sich somit nicht nur um Ausbesserungsarbeiten im herkömmlichen Sinn handelte, war für den VwGH unerheblich, da sich an der Funktion der Leitung bei ähnlicher Streckenführung nichts geändert hat.

Herstellung kann demnach angenommen werden, wenn sich ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen ändert. Ist dies nicht der Fall liegt in der Regel Erhaltungsaufwand vor. Die Verbesserung der Nutzbarkeit und die Erhöhung der Nutzungsdauer stellen somit nur **Indizien** für eine **Veränderung der Wesensart** des Wirtschaftsgutes dar, führen aber nicht automatisch zu einer steuerlich aktivierungspflichtigen Zuordnung zum Herstellungsaufwand.

Wenn die Finanz durch Liechtenstein durchschaut

Die liechtensteinische (Familien)Stiftung ist in letzter Zeit insbesondere im Zusammenhang mit dem Auftauchen brisanten Datenmaterials in die Schlagzeilen und in das Augenmerk verschiedener europäischer Finanzbehörden geraten. Die grundsätzliche Bedeutung der liechtensteinischen Stiftung für Österreich ist nicht zu unterschätzen, da ca. zwischen 3.000 und 6.000 insoweit Österreichbezug haben, als Stifter oder Begünstigter Österreicher sind bzw. in Österreich belegenes Vermögen involviert ist.

In Österreich können Stiftungen bei der **Zuführung** von Vermögen in die Stiftung (Eingangsbesteuerung), im Rahmen der **laufenden Einkünfteerzielung** sowie bei der **Zuwendung** von Vermögen an die Begünstigten (Ausgangsbesteuerung) besteuert werden. Ob diese Grundsätze auf die liechtensteinische Familienstiftung anzuwenden sind, hängt zum Einen davon ab, ob die Existenz der Stiftung und damit zusammenhängende Vermögenstransaktionen dem heimischen Fiskus überhaupt bekannt sind und zum Anderen davon, wie dieses liechtensteinische eigentümerlose Vermögen einzuordnen ist.

Die Finanzerwaltung hat in einer Information Ende April 2008 erklärt, dass bei vermögensverwaltenden Stiftungen in Liechtenstein die **Vermutung** besteht, dass die **Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter** erfolgt. Diese sogenannte transparente Stiftung ist anzunehmen, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein starker tatsächlicher Einfluss des Stifters gelebt wird - den Geschäftsbetrieb der Stiftung betreffend zeigt sich dies beispielsweise, sofern ein ungehinderter Zugriff des Stifters auf das Vermögen und die Einkünfte möglich ist. Hinweise auf Transparenz bzw. Intransparenz finden sich auch in dem zwischen Stifter und Stiftungsrat bestehenden **Mandatsvertrag**. „Harte“ Mandatsverträge lassen keinen Spielraum für selbständiges Handeln des Stiftungsrates offen und führen demnach zu Transparenz. „Weiche“ Mandatsverträge rechnen hingegen das Vermögen und die Einkünfte der Stiftung zu, wenn der Stiftungsrat zum selbständigen Handeln befugt ist - beispielsweise wenn durch das Handeln des Stiftungsrats die Interessen des Stifters gewahrt werden, Instruktionen des Stifters aber nicht zeitgerecht eingeholt werden könnten.

Ausgehend von den drei möglichen steuerlichen Anknüpfungspunkten Österreichs (Eingangs-, Ausgangsbesteuerung, laufende Besteuerung) sind **Vermögenstransfers** an die Stiftung bzw. aus der Stiftung heraus **steuerlich regelmäßig unbeachtlich**. Da der Stifter oftmals gleichzeitig der Begünstigte ist, kann eine Zuwendung von dem Stifter an die Stiftung bzw. umgekehrt keine Besteuerung auslösen, da das **gleiche Steuersubjekt** gegeben ist. Es liegt entweder eine unbeachtliche Schenkung an sich selbst oder eine schenkungssteuerlich irrelevante verdeckte Treuhandschaft vor. Durch den mit der **Transparenz** verbundenen Durchgriff auf den Stifter erlangt Österreich allerdings das Besteuerungsrecht am Steuersubstrat der Stiftung, wodurch die **laufenden Einkünfte** (größtenteils Kapitalerträge) bei dem Stifter der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage kann Schwierigkeiten bereiten, da liechtensteinische Stiftungen häufig in „schwarze Investmentfonds“ (Erträge werden weder durch einen steuerlichen Vertreter noch durch den Steuerpflichtigen selbst nachgewiesen) veranlagen und die für die Steuerberechnung

erforderlichen Unterlagen nicht verfügbar sind. Dies kann vor allem bei Selbstanzeigen im Zusammenhang mit der **Offenlegung hinterzogener Beträge** zu Problemen führen.

Körperschaftsteuer: Neues bei Dividenden aus ausländischen Minderheitsbeteiligungen (kleiner 10%)

Erträge aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften sind gemäß § 10 Abs. 2 KStG dann körperschaftsteuerfrei, wenn die Beteiligung **zumindest 10%** beträgt und mindestens **ein Jahr** bestanden hat (internationales Schachtelprivileg). Der VwGH hat nun in seinem Erkenntnis vom 17.4.2008 (2008/15/0064) festgestellt, dass die Nichtanwendbarkeit des internationalen Schachtelprivilegs bei Beteiligungen unter 10% an **EU-Kapitalgesellschaften** eine unzulässige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt und somit gemeinschaftsrechtswidrig ist. Ob dies auch für Dividenden aus Minderheitsbeteiligungen aus Drittstaaten gilt, hat der VwGH offen gelassen.

Zur Herstellung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustands reicht es aber laut VwGH aus, wenn bei der Verdrängung von nationalem Recht durch Gemeinschaftsrecht die **Anrechnung der ausländischen Steuern** (maximal bis zum Betrag der österreichischen Steuer) erfolgt. Auf diese Weise wird eine Gleichbehandlung mit einer Inlandsveranlagung hergestellt. Internationale Schachtelbeteiligungen (d.h. von zumindest 10%) bleiben somit aufgrund der Befreiung in Österreich weiterhin besser gestellt, wenn das Steuerniveau im Ausland unter dem in Österreich liegt. Diese Besserstellung ist damit zu rechtfertigen, dass im Ausland ein **aktives** wirtschaftliches **Engagement** vorliegt, welches wiederum ein höheres Beteiligungsausmaß voraussetzt.

Schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte steuerlich nicht mehr vorteilhaft?

In zahlreichen österreichischen Konzernen werden **konzerninterne Finanzdienstleistungen** von einer eigenen Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Österreich erbracht, die sich hierfür einer **Finanzierungsbetriebsstätte** in der Schweiz bedient. Die aus der konzerninternen Finanzierung erzielten Kapitalerträge sind aufgrund des DBA Schweiz-Österreich in der Schweiz zu besteuern, insoweit dort eine **Betriebsstätte** vorliegt, die über das erforderliche Personal sowie die nötigen Sachmittel verfügt, und sofern die Kapitalerträge auch tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Da aufgrund der steuerrechtlichen Bestimmungen in der Schweiz 10/11 der Kapitaleinkünfte fiktive steuerlich abzugsfähige Refinanzierungszinsen darstellen, muss lediglich 1/11 der Einkünfte **versteuert werden**. Im Ergebnis ist daher das Modell der schweizerischen Finanzierungsbetriebsstätte, das von der Finanzverwaltung **bislang anerkannt** wurde, steuerlich äußerst reizvoll.

Das BMF hat seine Rechtsauffassung zur Besteuerung der schweizerischen Finanzierungsbetriebsstätte jedoch nunmehr für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen - vermutlich auch steuerpolitisch motiviert - geändert. Künftig sollen jene **10/11 der Kapitaleinkünfte**, die in der Schweiz nicht besteuert werden, in **Österreich zu versteuern** sein, obwohl diese Einkünfte eindeutig der Betriebsstätte in der Schweiz zuzurechnen sind und somit grundsätzlich nicht unter das Besteuerungsrecht Österreichs fallen. Die geänderte Rechtsauffassung des BMF führt dazu, dass das Modell der schweizerischen Finanzierungsbetriebsstätte aus steuerlicher Sicht nicht mehr attraktiv erscheint, wobei die weitere Entwicklung jedenfalls abzuwarten bleibt.

Kosten einer behindertengerechten Wohnung: eingeschränkte Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung

Bei Vorliegen von Behinderungen müssen die Betroffenen bzw. ihre Angehörigen oftmals erhebliche Mehraufwendungen für eine behindertengerechte Adaptierung/Ausstattung der Wohnung tragen. Die steuerliche Geltendmachung dieser Kosten als **außergewöhnliche Belastung** ist jedoch nur in sehr

eingeschränktem Ausmaß möglich. Voraussetzung dafür ist u.a. auch, dass die Kosten nicht zu einer Werterhöhung der Wohnung und somit zu einer bloßen **Vermögensumschichtung** führen.

Nach der Judikatur sind die Kosten für den Einbau eines – allen Bewohnern einer mehrere Parteien umfassenden Wohnhausanlage zur Verfügung stehenden – Personenliftes als ein wertsteigerender Faktor und somit als nicht abzugsfähig anzusehen (anders jedoch bei Einbau in ein zweigeschossiges Haus). Auch die Mehraufwendungen für das schwellenlose Ausführen von Böden, für Niederschwellen bei den Fenstertüren und für die elektrischen Antriebe von Markise und Jalousie werden **mangels behindertenspezifischer Natur** nicht anerkannt. Mehrkosten für die Behinderteneinrichtungsgegenstände in Bad und WC, Kosten für die Vergrößerung und Nutzbarmachung von Bad und WC für Rollstuhlfahrer sowie die Kosten einer Behindertenrampe können jedoch steuerlich berücksichtigt werden. Damit im Zusammenhang stehende **mittelbare Maßnahmen** wie beispielsweise Fliesenarbeiten vor und nach dem Einbau einer behindertengerechten Badewanne können ebenso geltend gemacht werden.

Jene Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, sind nicht um einen Selbstbehalt zu kürzen. Zu beachten ist aber, dass diese Kosten erst im **Zeitpunkt der Bezahlung** berücksichtigt werden. Erfolgt eine Finanzierung durch einen Kredit, ist nicht die Bezahlung der außergewöhnlichen Belastung steuerwirksam, sondern erst die Rückzahlung des Kredites.

Finanzverwaltung fixiert die steuerliche Behandlung von Hospitality Packages im Rahmen der EURO 2008

Das BMF hat in einer Info vom 30.4.2008 die ertrag- wie umsatzsteuerliche Behandlung sogenannter Hospitality Tickets (passender: Hospitality Packages) klargestellt. Wie bereits in der letzten Ausgabe (Klienten-Info Mai 2008, "Die steuerliche Behandlung von Hospitality Packages für die EURO 2008") erwähnt, sind aus Marketingzwecken **unentgeltlich** an Geschäftsfreunde weitergegebene Hospitality Packages ertragsteuerlich zu **50%** als **Betriebsausgabe** abzugsfähig und berechtigen das Unternehmen überdies zum **vollen Vorsteuerabzug** (ohne Eigenverbrauchsbesteuerung).

Werden **anstelle des Packages** bloß **Tickets** für Spiele der EURO 2008 erworben und unentgeltlich an Geschäftspartner überlassen, so können die Kosten **nicht** als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, da von einem nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwand auszugehen ist. Folglich ist auch **kein** Vorsteuerabzug möglich. Hingegen gelten die Ticketkosten zur Gänze als Betriebsausgabe und erlauben den vollen Vorsteuerabzug, sofern sie im Rahmen einer Werbemaßnahme an Kunden verlost bzw. vergleichbar unentgeltlich abgegeben werden.

Nächster Schritt bei der Anhebung des EU-Quellensteuerabzuges für Zinsen

Seit Mitte 2005 wird die **EU-Zinsenrichtlinie** in Österreich durch das EU-Quellensteuergesetz umgesetzt, dessen Ziel die Sicherstellung der Besteuerung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen an private Anleger ist. Da Österreich aufgrund des strengen Bankgeheimnisses im Gegensatz zu den meisten anderen Mitgliedstaaten am Informationsaustausch in Form von Kontrollmitteilungen (d.h. Meldungen durch die Bank an das Wohnsitzfinanzamt des Zinsempfängers im Mitgliedstaat) nicht teilnimmt, müssen die österreichischen Banken bei Zinszahlungen an **nicht-österreichische EU-Bürger** einen **Quellensteuerabzug** vornehmen. Dieser beträgt bis zum 30.6.2008 15% und wird dann ab **Juli 2008** auf **20%** angehoben (ab Juli 2011 erhöht sich dieser Abzug sogar auf 35%). Österreichische Anleger mit Konten in Belgien, Luxemburg, Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino, der Schweiz sowie auf den British Virgin Islands, Guernsey und Jersey müssen sich ebenso damit abfinden, dass ihre Zinserträge ab 1. Juli einer 20%igen statt bisher 15%igen Quellensteuer unterliegen. Der Abzug der Quellensteuer in Österreich kann durch Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes (**Offenlegungsbescheinigung**) unterbleiben, in der sich der Kunde zur Offenlegung seiner Zinseinkünfte und damit zur Besteuerung in Österreich verpflichtet. Für jene, die auf eine derartige Offenlegung verzichten wollen ist aus aktuellem Anlass jedoch darauf hinzuweisen, dass der **Quellensteuerabzug** den Empfänger der Zinseinkünfte **nicht von der Steuerpflicht in**

Österreich befreit. Die entrichtete EU-Quellensteuer kann allerdings auf die zu erhebende Steuer (zumeist 25%ige Sondersteuer für ausländische Kapitaleinkünfte) angerechnet werden.

Impressum: Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info Online, Klier, Krenn & Partner KEG, Redaktion: 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/12-14. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatsschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr. © www.klienten-info.at