

# CONVISIO – INFO

## 03/2011

### Inhaltsverzeichnis

- Besteuerung von Portfoliodividenden aus Drittstaaten gemeinschaftsrechtswidrig
- Sechstelbegünstigung für Prämien weiterhin möglich
- VwGH und Gebührenpflicht bei elektronischen Signaturen bei nicht ausgedruckten E-Mails
- Steuerliche Behandlung von verspätet ausbezahlten Förderungen durch die AMA
- Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung
- Keine Nachsicht bei Säumniszuschlägen nach irrtümlicher Umsatzsteuerberechnung
- Ausweispflicht bei Getränkeeinkäufen - Verschärfungen zurückgenommen!

### **Besteuerung von Portfoliodividenden aus Drittstaaten gemeinschaftsrechtswidrig**

In seiner **Entscheidung** vom 10.2.2011 (C-436/08 und C-437/08, Rs Haribo und Salinen) hat der **EuGH** zu mehreren strittigen Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von **Portfoliodividenden** aus **Drittstaaten** Stellung genommen. Von Portfoliodividenden spricht man, wenn das Beteiligungsausmaß weniger als 10% beträgt und daher für Dividendenerträge nicht schon aufgrund einer **internationalen Schachtelbeteiligung** eine Freistellung von der österreichischen Körperschaftsteuer besteht. Während **Portfoliodividenden** aus **EU-Mitgliedstaaten** (und Norwegen) schon bislang in Österreich **steuerfrei** gestellt wurden (Befreiungsmethode), unterlagen **Portfoliodividenden** aus **Drittstaaten** nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung der **vollen Besteuerung**.

Der EuGH hat in dieser ungleichen Behandlung einen **Verstoß** gegen die **Kapitalverkehrsfreiheit** erkannt. Diese Rechtsauffassung des EuGH ist in allen offenen Verfahren zu berücksichtigen. Gleichzeitig gibt der EuGH für die nunmehr erforderliche gesetzliche Anpassung einige

**Rahmenbedingungen** vor. So stellt der EuGH die **Gleichwertigkeit** von **Befreiungsmethode** und **Anrechnungsmethode** zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung fest. Die Anwendung der **Befreiungsmethode**, wie sie für Portfoliodividenden aus EU-Staaten bzw. Norwegen vorgesehen ist, ist daher für Portfoliodividenden aus Drittstaaten **nicht zwingend** erforderlich.

Die Steuerbefreiung bzw. -anrechnung für Portfoliodividenden aus EWR- oder Drittstaaten an das **Erfordernis** eines **Amtshilfeabkommens** zwischen Österreich und dem Quellenstaat zu knüpfen widerspricht grundsätzlich nicht dem EU-Recht. Das Erfordernis eines **Abkommens** über **Vollstreckungshilfe** hingegen **widerspricht** dem **EU-Recht**. Den für EU/EWR-Portfoliodividenden in § 10 Abs. 5 KStG vorgesehenen **Methodenwechsel** („Switch over“) von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode im Falle einer nicht vergleichbaren Steuerbelastung im Ausland sieht der EuGH jedoch als **gerechtfertigt** an. Die mit der Anrechnungsmethode in der Regel höheren Informationserfordernisse können laut Ansicht des EuGH nicht als übermäßiger Verwaltungsaufwand gewertet werden.

Kommt es zur **Anrechnungsmethode**, so erachtet der EuGH die Gewährung eines sogenannten **Anrechnungsvortrags** für **ausländische Körperschaftsteuern** als geboten. Inländischen Gesellschaften muss daher im Falle der Anwendung der Anrechnungsmethode in einem **Verlustjahr** der **Vortrag** der **ausländischen Körperschaftsteuer**, die bei der ausschüttenden Gesellschaft mit Sitz in EU- oder Drittstaat erhoben wurde, **ermöglicht** werden. **Ohne Anrechnungsvortrag** würde es nämlich zu einer **Schlechterstellung** gegenüber der Befreiungsmethode kommen, da anders als bei der Befreiungsmethode durch die ausländischen Dividendenerträge der **inländische Verlustvortrag reduziert** wird. Eine **Vortragsmöglichkeit** für ausländische **Quellensteuern** wird vom EuGH hingegen **nicht** für **erforderlich** erachtet.

Die konkrete Umsetzung dieser EuGH-Entscheidung bleibt abzuwarten. Wir werden Sie über die weiteren Entwicklungen informieren!

## **Sechstelbegünstigung für Prämien weiterhin möglich**

In der Praxis ist es eine weit verbreitete Vorgehensweise zur Steueroptimierung, **Prämien** bzw. Tantiemen im **Folgejahr** in **14 monatlichen Teilbeträgen** im Nachhinein auszuzahlen und durch die **Behandlung als laufender Bezug** auch eine Erhöhung des mit nur 6% **begünstigt besteuerten Jahressechstels** (13. und 14. Bezug) zu erreichen. In der KI 11/2010 haben wir Sie von der überraschenden Ankündigung der Finanzverwaltung informiert, künftig erst im Nachhinein ausbezahlte Prämien bzw. Tantiemen – ungeachtet der Auszahlungsmodalitäten – zur Gänze als **nicht begünstigten** Bezug behandeln zu wollen. Im Ergebnis wäre damit eine **begünstigte Besteuerung** der zusammen mit den Sonderzahlungen ausbezahlten Prämienteilen **nicht** mehr **möglich** gewesen.

Im jüngst veröffentlichten **Wartungserlass** der **Lohnsteuerrichtlinien** wurden diese Ankündigungen erfreulicherweise nun doch weitgehend nicht umgesetzt. **Erfolgsabhängige Entlohnungen** (Umsatzboni, Ergebnisbeteiligungen, Bilanzgelder usw.), die erst im Folgejahr ermittelt werden können, können dann weiterhin **zum Teil** als **laufende Bezüge** und zum restlichen Teil als sonstige Bezüge ausbezahlt werden, **wenn** diese Art der **Auszahlung** (nämlich die Aufteilung auf 14 Tranchen) auch **im Dienstvertrag vereinbart** ist. Besteht jedoch ein gesetzlicher bzw. kollektivvertraglicher oder dienstrechtlicher **Anspruch** auf eine **Einmalzahlung**, liegt immer ein sonstiger Bezug vor, der unabhängig von den tatsächlichen Auszahlungsmodalitäten **nicht sechstelerhöhend** wirkt. Es kommt somit im Ergebnis künftig der **vertraglichen** Situation bzw. **Gestaltung** eine **große Bedeutung** zu. Insbesondere bei einzelvertraglichen Regelungen wird eine umgehende Durchsicht der Vereinbarung empfohlen bzw. **gegebenenfalls** eine **Anpassung** anzudenken sein.

## VwGH und Gebührenpflicht bei elektronischen Signaturen bei nicht ausgedruckten E-Mails

Das Gebührengesetz knüpft seinem Ursprung nach an den Papierbogen an und wird oftmals als nicht mehr zeitgemäßes Gesetz gesehen. Die Frage, ob die **Gebührenpflicht** von Rechtsgeschäften dadurch **umgangen** werden kann, dass **kein Ausdruck des Vertrags** erfolgt und somit keine zu vergebührende Urkunde vorliegt, hat schon öfters zu gegenläufigen Ansichten zwischen Finanzverwaltung, Gerichten und Steuerpflichtigen geführt. Nachdem der **UFS** in seiner Entscheidung die **Gebührenpflicht** bei rein elektronischen Rechtsgeschäften **verneint** hat (KI 01/2010), bevorzugt der **VwGH** eine eher **weite Auslegung** des Papierbegriffs (GZ 2009/16/0271 vom 16.12.2010).

Die **Gebührenpflicht** eines Rechtsgeschäfts **knüpft** grundsätzlich an die **Errichtung einer Urkunde** an, welche von den Vertragspartnern **unterzeichnet** sein muss. Neben der handschriftlichen Unterschrift stellt die Finanzverwaltung in den **Gebührenrichtlinien** klar, dass auch **jede elektronische Signatur** als Unterschrift i.S.d. Gebührengesetzes anzusehen ist und dann das Ausdrucken der Urkunde keine Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschuld ist. Der **VwGH** schließt sich in seiner Entscheidung dieser Sichtweise grundsätzlich an – so wird die **Unterzeichnung** mittels **sicherer elektronischer Signatur** i.S.d. Signaturgesetzes als ausreichend gewertet, um **Gebührenpflicht** auszulösen. Dies entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Bestrebungen, dass fortgeschrittene elektronische Signaturen, welche auf einem qualifizierten Zertifikat beruhen und von einer sicheren Signaturerstellungseinheit erstellt werden, die rechtlichen Anforderungen einer handschriftlichen Unterschrift erfüllen sollen und z.B. in Gerichtsverfahren als Beweismittel zugelassen werden können. Auf das **Ausdrucken** – beispielsweise des E-Mails – **kommt es nicht an**, da auch der Bildschirm, auf dem das E-Mail lesbar gemacht wird, dem **Papierbegriff** im **weiteren Sinn** unterliegt.

Zur Frage, ob **gewöhnliche elektronische Signaturen**, die nicht den Anforderungen des Signaturgesetzes entsprechen und im tagtäglichen E-Mail Verkehr zum Einsatz kommen, auch Gebührenpflicht auslösen können, hat der **VwGH nicht Stellung** genommen. Folgt man dem bloßen **Wortlaut der Gebührenrichtlinie** (hier heißt es, dass jede elektronische Signatur eine Unterschrift i.S.d. Gebührengesetzes darstellt), wäre dies **theoretisch denkbar**. Allerdings entsprechen **bloße Namenszeichnungen** unter einem E-Mail sowie automatisch generierte „**Disclaimer**“ regelmäßig **nicht den Anforderungen** des **Signaturgesetzes** und stellen daher **keine** elektronische Signatur dar (weder eine sichere noch eine einfache elektronische Signatur). Folglich löst die in der Praxis vorherrschende E-Mail-Verwendung (mit Namenszeichnung und Disclaimer) **keine Gebührenpflicht** aus.

## Steuerliche Behandlung von verspätet ausbezahlten Förderungen durch die AMA

Im Zusammenhang mit aufgrund von EU-rechtlichen Vorgaben vorgenommenen Betriebskontrollen durch die Agrarmarkt Austria (AMA) ist es bei einigen **landwirtschaftlichen** Betrieben zu **verspäteten Auszahlungen** der einheitlichen Betriebsprämie, der Zahlungen gemäß Umweltprogramm (ÖPUL) und der Ausgleichszulage für benachteiligte Gebiete gekommen. Dementsprechend wurden das **Jahr 2010 betreffende Förderungen** zum Teil **erst im Jahr 2011 ausbezahlt**. Bei jenen Landwirten, die ihren Gewinn auf Basis einer **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** ermitteln, gilt an sich das **Zufluss-Abfluss-Prinzip**. Die erst im Jahr 2011 zugeflossenen Förderungen wären daher – auch wenn sie für das Jahr 2010 gewährt wurden – grundsätzlich im Jahr 2011 zu versteuern. Die steuerliche Erfassung

eines das Vorjahr betreffenden Zuschusses im Zuflussjahr führt allerdings regelmäßig zu einer **zusammengeballten** Erfassung von **Zuschüssen** des Vorjahres und Zuschüssen des laufenden Jahres. Dadurch kann es aufgrund der **Progressionswirkung** insgesamt zu einer **höheren Steuerbelastung** kommen als wenn die Zuschüsse in zwei unterschiedlichen Jahren versteuert werden. Neben Einnahmen-Ausgaben-Rechnern ist dieser Umstand auch für die Teilpauschalierung (Einnahmen sind voll aufzeichnen, die Betriebsausgaben werden pauschal ermittelt) von Bedeutung, während bei der Vollpauschalierung die Steuerbelastung nur vom Einheitswert abhängt und daher diese Problematik nicht besteht.

Die **Finanzverwaltung** hat inzwischen auf diesen Umstand reagiert und mit **Information** vom **17. Jänner 2011** klargestellt, dass der Zuwendungsempfänger den Auszahlungszeitpunkt nicht beeinflussen kann und daher **aus Billigkeitsgründen** keine Bedenken bestehen, wenn die **Zuschüsse** bei verspäteter Auszahlung nicht dem Kalenderjahr des Zuflusses, sondern steuerlich **jenem Kalenderjahr**, für das sie **gewährt werden**, zugeordnet werden. Auf diese Weise ist sichergestellt, dass für den Steuerpflichtigen durch die verspätete Auszahlung **keine steuerliche Mehrbelastung** entsteht.

## **Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung**

Ist eine Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim durch eine Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bedingt, so können die **tatsächlichen Unterbringungskosten** als **außergewöhnliche Belastung** angesetzt werden. Ein Teil der bei der Pensionsauszahlung einbehaltenen Lohnsteuer lässt sich damit zurückholen. Nach **bisheriger Ansicht** der Finanzverwaltung und des UFS war diese **Abzugsmöglichkeit** unmittelbar mit einem **Anspruch auf Pflegegeld** der Pflegestufe 1 **verknüpft**, d.h. ohne den Bezug von Pflegegeld konnten die Heimkosten nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Nach jüngsten Erkenntnissen des **VwGH** (GZ 2008/13/0126, 0145 vom 30.6.2010 bzw. GZ 2007/13/0051 vom 26.5.2010) ist nun der **Bezug von Pflegegeld** zwar ein Tatbestandsmerkmal, das zur Abzugsmöglichkeit der Heimkosten führt, er stellt jedoch **keine notwendige Voraussetzung** mehr dar. Vielmehr kommt es primär auf den tatsächlichen Grad der **Behinderung** an, der im Ausmaß von **mindestens 25%** vorliegen muss. Eine Absetzbarkeit kann nunmehr also auch dann gegeben sein, wenn der Behinderungsgrad von 25% gegeben ist, jedoch (noch) kein Pflegegeld zur Auszahlung gelangt.

Werden die **Heimkosten** durch die untergebrachte Person **selbst bezahlt**, ist bei der Berücksichtigung in der Arbeitnehmerveranlagung zwar **kein Selbstbehalt** zu berücksichtigen, jedoch ist eine **Haushaltersparnis** für ersparte Verpflegungskosten in Abzug zu bringen. Werden die Aufwendungen von einem Unterhaltsverpflichteten oder von einem nahen Angehörigen getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltersparnis zu unterbleiben, allerdings kommt es bei dem Unterhaltsverpflichteten zu einer Berücksichtigung des Selbstbehaltes. Zahlt daher z.B. ein Kind die Pflegeheimkosten für die Eltern, hat beim Kind eine Kürzung um die Haushaltersparnis zu unterbleiben, der Selbstbehalt ist jedoch zu berücksichtigen. Ebenso kann eine **Kürzung um die Haushaltersparnis unterbleiben**, wenn die Kosten vom alleinverdienenden (Ehe-) Partner getragen werden. Hier kommt es dann auch nicht zu einem Selbstbehalt. Liegt eine Behinderung vor, können die **Kosten** für die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim nicht neben, sondern nur **an Stelle der Behindertenfreibeträge** abgesetzt werden.

## Keine Nachsicht bei Säumniszuschlägen nach irrtümlicher Umsatzsteuerberechnung

Der Tatbestand der **Unbilligkeit** soll Härtefälle vermeiden und ist z.B. anzunehmen, wenn ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintreten würde und es somit zu einer **anormalen Belastungswirkung** bzw. zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen würde. Der VwGH hat in dem vorliegenden Fall (GZ 2006/15/0337 vom 20.5.2010) die Verhängung eines Säumniszuschlages, der auf einen Irrtum des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, nicht als eine solche Unbilligkeit erkannt.

Konkret ging es um einen **Unternehmensverkauf** („Asset Deal“), der mittels **Schuldübernahme** und deutlich geringerem Geldfluss (entsprechend dem Restbetrag) bezahlt wurde. Der für den Säumniszuschlag verantwortliche Fehler bestand darin, dass die **Umsatzsteuer** nur **von** dem Betrag des **Geldflusses** berechnet wurde anstelle die übernommenen Schulden für die USt-Berechnung hinzuzurechnen. Wenngleich der Käufer die Vorsteuer in gleicher (und zu geringer) Höhe geltend gemacht hat und das entstehende Vorsteuerguthaben – wie oftmals in solchen Fällen – auf das Abgabenkonto des Umsatzsteuerschuldners überrechnet wurde, wodurch dem **Abgabengläubiger kein Schaden** entstanden ist, so kann der verhängte **Säumniszuschlags** von **2%** auf den nicht bzw. zu spät entrichteten Betrag nicht mit Unbilligkeit geheilt werden.

Der **VwGH** bestätigte, dass der Säumniszuschlag darauf zurückzuführen ist, dass die **Umsatzsteuer** auf einen großen Teil des erzielten Kaufpreises nicht oder **verspätet erklärt** und **entrichtet** wurde und maß auch dem Argument, dass die Umsatzsteuer aufgrund des Irrtums einer fehlerhaften Berechnung und nicht aufgrund eines fahrlässigen Fristversäumnisses zu spät entrichtet wurde, keine Bedeutung bei. Ebenso wenig kann eine **Saldierung** zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerguthaben ausgemacht werden, da die Umsatzsteuerschuld unabhängig davon entsteht, ob der Empfänger der Lieferung/Leistung einen Anspruch auf Rückvergütung der USt (Vorsteuerabzugsberechtigung) hat bzw. geltend gemacht hat.

## Ausweispflicht bei Getränkeeinkäufen - Verschärfungen zurückgenommen!

Eine mit dem Wartungserlass zu den Einkommensteuerrichtlinien im Dezember 2010 **angekündigte Verschärfung** bei der Ausweispflicht bei Getränkeeinkäufen soll - wie das Finanzministerium jüngst angekündigt hat - wieder **zurückgenommen** werden. Zur **Bekämpfung von Schwarzeinkäufen** in der Gastronomie war angedacht, dem Einzelhandel eine namentliche Registrierung der Käufer ab dem Erwerb von 20 Liter Bier, 10 Liter Wein, 2 Liter Schnaps bzw. 30 Liter alkoholfreie Getränke aufzubürden. Da diese Regelung einen **massiven Verwaltungsaufwand** bedeutet hätte, soll diese **Regelung** nun **wieder zurückgenommen werden**. Somit **gelten** für die Registrierungspflicht **wieder die alten Mengen**, nämlich für Bier 100 Liter, bei Wein 60 Liter, 15 Liter bei Schnaps und 120 Liter bei alkoholfreien Getränken.