Fuchshuber ACT Steuerberatung GmbH
Wirtschaftstreuhänder – Steuerberater
Prechtlerstraße 15, 4710 Grieskirchen
T +43 7248 64748
office@stb-fuchshuber.at
www.stb-fuchshuber.at
Firmenbuchnummer: FN 676972y
Firmenbuchgericht: LG Wels
UID: ATU83456136

Klienteninfo 08/2017

Inhaltsverzeichnis

1. **Auch bei geteiltem Transport (gebrochene Beförderung) lediglich eine umsatzsteuerliche Lieferung**
2. **Die Aufenthaltstage sind für die „183-Tage-Regel“ maßgeblich**
3. **Forderungswertberichtigung unter Berufung auf negatives Eigenkapital des Schuldners**

Auch bei geteiltem Transport (gebrochene Beförderung) lediglich eine umsatzsteuerliche Lieferung

In der Vergangenheit trat immer wieder die Frage auf, wie eine **Lieferung von Gegenständen** umsatzsteuerlich zu beurteilen ist, wenn sowohl der **Verkäufer** als auch der **Käufer** einen Teil des **Transportweges organisieren**. Diese Frage wurde nun vom **VwGH** in einem unlängst ergangenen Erkenntnis beantwortet.

Ein **österreichischer Unternehmer** (Ö1 GmbH) **verkaufte** in den Jahren 2003 bis 2006 **Waren an** seinen **deutschen Kunden** (D GmbH). Die Ö1 GmbH behandelte den **Verkauf der Waren** als **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach Deutschland**, da die Ware **letztendlich** von **Österreich nach Deutschland transportiert** wurde. Die Ö1 GmbH transportierte die Waren **nicht unmittelbar** nach Deutschland zur D GmbH, sondern **zur österreichischen Muttergesellschaft** der D GmbH. Von dort wurden die Waren nach Deutschland transportiert. Im Zuge einer **Betriebsprüfung** der Ö1 GmbH stellte das Finanzamt fest, dass die **Lieferungen an die D GmbH keine steuerfreien innengemeinschaftlichen Lieferungen** darstellen, da die Waren **nicht unmittelbar** von Österreich **nach Deutschland transportiert** wurden, sondern der Transport **in Österreich unterbrochen** wurde. Demnach müsse die Ö1 GmbH die Lieferungen an die D GmbH als **Inlandslieferungen** der österreichischen Umsatzsteuer unterwerfen. Gegen diese Besteuerung der Umsätze erhob die Ö1 GmbH Einspruch. Für das Vorliegen einer innengemeinschaftlichen Lieferung sei es nämlich nicht relevant, ob entweder der Verkäufer die Waren befördert oder versendet oder ob der Abnehmer den Gegenstand abholt.

Der **VwGH** kam zur Entscheidung, dass **nicht nur** entweder der Verkäufer die Waren befördern/versenden oder der Kunde die Waren abholen kann, sondern dass **beide Parteien gemeinsam am Transport beteiligt sein können**. Im vorliegenden Fall ist die Ö1 GmbH für den Transport zur österreichischen Muttergesellschaft der D GmbH verantwortlich und die D GmbH ist für

den Weitertransport nach Deutschland zuständig. Eine solche „**gebrochene Beförderung oder Versendung**“ ist nach Ansicht des VwGH für das **Vorliegen einer innengemeinschaftlichen Lieferung nicht schädlich**, **wenn** der **Abnehmer** bereits zu Beginn des Transports **feststeht**. Außerdem muss der liefernde Unternehmer nachweisen, dass ein **zeitlicher und sachlicher Zusammenhang** in der Beförderung und ein **kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs** vorliegen.

Diese **Entscheidung** ist für österreichische Unternehmer sehr **zu begrüßen**, da **klargestellt** wurde, dass auch in Fällen mit **geteilter Transportverantwortung** eine **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung** vorliegt, wenn der **Abnehmer von Beginn an feststeht**. Es wurde allerdings auch für **Unternehmer aus der EU** (hier die D GmbH) festgehalten, dass diese sich **nicht in Österreich steuerlich registrieren müssen**, um die **österreichischen Vorsteuern** geltend zu machen und ein innergemeinschaftliches Verbringen der Waren von Österreich in den jeweiligen EU Mitgliedstaat zu melden.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist die grenzüberschreitende Lieferung eines Gegenstands von Österreich in einen anderen EU-Mitgliedstaat an einen Unternehmer oder eine bestimmte juristische Person. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt – insbesondere eine gültige UID-Nummer des Abnehmers, der Nachweis der Warenbewegung und die korrekte Meldung –, ist die Lieferung in Österreich grundsätzlich umsatzsteuerfrei; der Erwerber versteuert den innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland.

Eine Betriebsprüfung ist die behördliche Überprüfung der steuerlich relevanten Verhältnisse eines Unternehmens durch das Finanzamt. Dabei werden insbesondere Buchführung, Aufzeichnungen, Belege sowie die Angaben in Steuererklärungen auf ihre Ordnungsmäßigkeit und Übereinstimmung mit dem österreichischen Steuerrecht, etwa EStG, KStG und UStG, kontrolliert. Ziel ist die Feststellung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen; das Ergebnis kann zu Änderungen der Abgabenfestsetzung führen.

Die Umsatzsteuer (USt) ist eine Verbrauchsteuer, die in Österreich grundsätzlich auf entgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen von Unternehmen sowie auf bestimmte Einfuhren erhoben wird. Unternehmer verrechnen sie ihren Kunden, führen die vereinnahmte Steuer an das Finanzamt ab und können die auf betriebliche Eingangsleistungen entfallende Vorsteuer nach den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes (UStG) abziehen. Der Unterschied zwischen Umsatzsteuer und abziehbarer Vorsteuer ergibt die Zahllast oder ein Guthaben.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist die grenzüberschreitende Lieferung eines Gegenstands von Österreich in einen anderen EU-Mitgliedstaat an einen Unternehmer oder eine bestimmte juristische Person. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt – insbesondere eine gültige UID-Nummer des Abnehmers, der Nachweis der Warenbewegung und die korrekte Meldung –, ist die Lieferung in Österreich grundsätzlich umsatzsteuerfrei; der Erwerber versteuert den innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland.

Die Aufenthaltstage sind für die „183-Tage-Regel“ maßgeblich

Besonders in international agierenden Unternehmen spielt **Mitarbeitermobilität** eine immer größere Rolle. Die Bandbreite reicht hier von kurzfristigen Aktivitäten wie die **Teilnahme an**

Schulungen im Ausland bis hin zu **mehrmonatigen Entsendungen** zu einem verbundenen Unternehmen im Ausland. Gemeinsamer Ausgangspunkt ist, dass der **Arbeitnehmer weiterhin** bei seinem **Heimatunternehmen angestellt** bleibt und dieser Staat nach wie vor sein **Ansässigkeitsstaat** bleibt - etwa weil dort der **Familienwohnsitz** liegt. Interessant ist neben der möglichen Steuerpflicht des Heimatunternehmens im anderen Staat (z.B. weil eine **Betriebsstätte** begründet wird) vor allem die Frage, ob durch diese Auslandsaktivitäten der **andere Staat ein Besteuerungsrecht** an den **Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit** des Arbeitnehmers **erhält**.

Die **Aufteilung des Besteuerungsrechts** zwischen zwei Staaten wird im jeweiligen **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) geregelt, die sich für Österreich typischerweise am **OECD-Musterabkommen** (OECD-MA) **orientieren**. Für die **Aufteilung** des Besteuerungsrechts an dem Gehalt des angestellten Arbeitnehmers **zwischen** dem **Ansässigkeitsstaat** und dem **Tätigkeitsstaat** kommt **Artikel 15** OECD-MA zur Anwendung. Diese Norm sieht vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für **unselbständige Tätigkeit grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat besteuert** werden dürfen. Sofern die unselbständige Tätigkeit jedoch **im anderen Staat ausgeübt** wird, **darf auch** der **Tätigkeitsstaat** die dort bezogenen Vergütungen **besteuern**. Damit nicht bereits eine kurze Dienstreise eine **mögliche Doppelbesteuerung** des Dienstnehmers auslöst, weist das OECD-MA das **ausschließliche Besteuerungsrecht** dem **Ansässigkeitsstaat** zu, sofern die **drei** folgenden **Voraussetzungen kumuliert erfüllt** sind:

1. Der Empfänger (der Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit) hält sich im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) insgesamt **nicht länger als 183 Tage** innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, auf (**und**)
2. Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist (**und**)
3. Die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) hat.

Wesentliches Kriterium bei der Entscheidung, in welchem Staat die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit besteuert werden dürfen ist also die sogenannte „**183-Tage-Regel“**. Für die Frage, ob durch die Auslandstätigkeit der **Tätigkeitsstaat** das **Gehalt** des österreichischen Arbeitnehmers **besteuern darf**, sind in einem ersten Schritt die **Aufenthaltstage im Ausland** zu ermitteln. Als Aufenthaltstage zählen Tage **physischer Anwesenheit**, wobei es **nicht erforderlich** ist, dass an diesen Tagen eine **Arbeitsleistung** erbracht wird. Folglich zählen nicht nur Wochenenden, Feiertage und Urlaubstage als Aufenthaltstage, sondern auch **Anreise- und Abreisetage**. Da **Teilanwesenheit** in einem Land **ausreicht**, kann ein 24-Stunden-Tag zu mehreren vollständigen Aufenthaltstagen in verschiedenen Ländern führen.

Bei **Überschreiten der 183 (Aufenthalts)Tage im Ausland** erlangt der **Tätigkeitsstaat** ein **Besteuerungsrecht** an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit. Nun kommen in einem zweiten Schritt für die **tatsächliche Aufteilung** der zu versteuernden Einkünfte die **Arbeitstage** ins Spiel. Es sind für das Ausmaß des Besteuerungsrechts des Tätigkeits- bzw. des Ansässigkeitsstaats nämlich nicht die Aufenthaltstage, sondern die **Arbeitstage entscheidend**. Im Unterschied zu den Aufenthaltstagen kommt es hierbei auf das **Überwiegen** an - folglich kann ein Arbeitstag immer nur einem der das Besteuerungsrecht beanspruchenden Staaten zugeordnet werden.

Um eine **mögliche Steuerpflicht** an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit im Tätigkeitsstaat (Ausland) **abschätzen** zu können, ist es ratsam, die entsprechenden Tage wie auch

die Aktivitäten zu **dokumentieren**. Sollte dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zukommen, so wird durch das DBA regelmäßig sichergestellt, dass es zwar zu einer Besteuerung im Ausland kommt, **nicht** aber zu einer **Doppelbesteuerung**.

Bei einer **Mitarbeiterentsendung** („Secondment"), in deren Rahmen ein **in Österreich angestellter Mitarbeiter** für einen bestimmten Zeitraum **bei und für ein verbundenes Unternehmen im Ausland arbeitet**, **verliert die 183-Tage-Regel** übrigens **an Bedeutung**, da typischerweise das **aufnehmende Unternehmen die Kosten** für den entsendeten Mitarbeiter **trägt** und daher der **Tätigkeitsstaat unabhängig von der Dauer** der Entsendung ein **Besteuerungsrecht** an den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit **erhält**.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen zwei Staaten, der regelt, welchem Staat das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte zusteht. Dadurch sollen grenzüberschreitend tätige Personen und Unternehmen vor einer mehrfachen Besteuerung geschützt und zugleich Steuerumgehungen verhindert werden. Österreich hat mit zahlreichen Staaten DBAs abgeschlossen, die unter anderem Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Informationsaustausch und Amtshilfe vorsehen.

Forderungswertberichtigung unter Berufung auf negatives Eigenkapital des Schuldners

Im Zuge von **Betriebsprüfungen** drehen sich die Diskussionen bei vorgenommenen **Forderungswertberichtigungen** um die Fragen der **Nachweisführung**, der Zuordnung der Wertminderung zu welcher Periode (Stichwort: **Nachholverbot**!) und der **Dokumentation** der **gesetzten Einbringungsmaßnahmen**, welche zu **keinem Erfolg** geführt haben. Bei Forderungsabschreibungen kurz nach Rechnungslegung oder bei **Forderungswertberichtigungen im Konzern** werden die **Diskussionen** regelmäßig **noch intensiver** geführt. Hinsichtlich der Dokumentation der gesetzten **Einbringungsmaßnahmen** verlangt die Finanzverwaltung regelmäßig **Nachweise über erfolglose Mahnungen**, Klagen, Anmeldungen im Ausgleichs- oder Konkursverfahren oder sonstige Gründe, durch welche die **Uneinbringlichkeit glaubhaft** gemacht werden kann. Der **Hinweis** auf ein **negatives Eigenkapital** des Schuldners wurde bislang **nicht** als (**alleiniger**) **Nachweis anerkannt**.

Eine aktuelle Entscheidung des **BFG** hat die **strengen Kriterien** zumindest im Anlassfall **etwas aufgelockert**. Das BFG folgte dabei der Ansicht des Steuerpflichtigen, wonach aus den mit einem (deutlich) negativen Eigenkapital ausweisenden **Jahresabschlüssen** des Schuldners eindeutig zu erkennen sei, dass sich der **Schuldner in wirtschaftlichen Schwierigkeiten** befinde und **Einbringungsmaßnahmen nahezu aussichtslos** seien. Im Anlassfall wurde die Einschätzung noch mit dem Hinweis auf zahlreiche Rechtsstreitigkeiten des Schuldners untermauert.

Die **Entscheidung des BFG** ist grundsätzlich **positiv** zu beurteilen. Es ist jedoch weiterhin zu **empfehlen**, die **Nachweisführung** der Notwendigkeit der Forderungswertberichtigung **nicht ausschließlich** mit dem **Hinweis auf ein negatives Eigenkapital** des Schuldners zu **untermauern**. Der Dokumentation der gesetzten (erfolglosen) Einbringungsmaßnahmen sollte daher weiterhin Augenmerk geschenkt werden.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ist in Österreich das Verwaltungsgericht des Bundes für Angelegenheiten des öffentlichen Abgabenrechts und bestimmter sonstiger finanzrechtlicher Materien. Es entscheidet insbesondere über Beschwerden gegen Bescheide des Finanzamts, etwa zu

Einkommensteuer, Umsatzsteuer oder Körperschaftsteuer, sowie über Maßnahmen im Abgabenverfahren. Seine Entscheidungen können unter bestimmten Voraussetzungen mit Revision an den Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ist in Österreich das Verwaltungsgericht des Bundes für Angelegenheiten des öffentlichen Abgabenrechts und bestimmter sonstiger finanzrechtlicher Materien. Es entscheidet insbesondere über Beschwerden gegen Bescheide des Finanzamts, etwa zu Einkommensteuer, Umsatzsteuer oder Körperschaftsteuer, sowie über Maßnahmen im Abgabenverfahren. Seine Entscheidungen können unter bestimmten Voraussetzungen mit Revision an den Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ist in Österreich das Verwaltungsgericht des Bundes für Angelegenheiten des öffentlichen Abgabenrechts und bestimmter sonstiger finanzrechtlicher Materien. Es entscheidet insbesondere über Beschwerden gegen Bescheide des Finanzamts, etwa zu Einkommensteuer, Umsatzsteuer oder Körperschaftsteuer, sowie über Maßnahmen im Abgabenverfahren. Seine Entscheidungen können unter bestimmten Voraussetzungen mit Revision an den Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden.