



## » Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für die Durchführung von Due Diligence-Prüfungen »

Due Diligence bezeichnet eine „mit gebotener Sorgfalt durchgeführte Risikoprüfung“, die durch den Käufer beispielsweise beim Kauf von Unternehmensbeteiligungen oder Immobilien sowie bei einem Börsengang erfolgt.

Due Diligence-Prüfungen analysieren Stärken und Schwächen sowie die entsprechenden Risiken des (Ziel)Objekts und spielen eine wichtige Rolle bei der Wertfindung des Objektes. Der Kauf eines Unternehmens, beispielsweise der Erwerb eines GmbH-Anteils, ist ja häufig mit zivilrechtlichen (Haftungsfragen), abgabenrechtlichen (Steuernachzahlungen) sowie betriebswirtschaftlichen Risiken (Angemessenheit des Kaufpreises) verbunden. Daher ist es von Vorteil, das zu kaufende Unternehmen einer Due Diligence-Prüfung zu unterziehen.

In folgenden Bereichen werden häufig Due Diligence-Prüfungen durchgeführt:

1. **Financial Due Diligence-Prüfung:** Prüfung der finanziellen Situation des Unternehmens sowie Prüfung der Angemessenheit des Kaufpreises.
2. **Tax Due Diligence-Prüfung:** Prüfung der steuerlichen Risiken, die sich beim Kauf eines Unternehmens insbesondere im Hinblick auf die Körperschaftsteuer (evtl. Einkommensteuer), Umsatzsteuer, die Lohnsteuer, die Sozialversicherung, die Lohnnebenkosten sowie die Gebühren ergeben können.
3. **Legal Due Diligence-Prüfung:** Prüfung der rechtlichen Angelegenheiten, wie etwa die Prüfung von Verträgen mit Kunden und Lieferanten, Patenten, Eigentumsrechten oder Arbeitsverträgen.
4. **Technical Due Diligence-Prüfung:** Prüfung der technischen Ausstattung und des Zustandes von Maschinen, EDV-Anlagen, Produktionsanlagen etc...

### Beratungskosten sofort abzugsfähige Aufwendungen?

Fraglich ist, ob die im Rahmen der Due Diligence-Prüfung anfallenden Beratungskosten als sofort abzugsfähige Aufwendungen zu qualifizieren sind und somit sofort zur Gänze die steuerpflichtigen Einkünfte mindern oder ob die Kosten als Anschaffungsnebenkosten des Vermögensgegenstandes (bzw. Zielobjektes) zu aktivieren sind.

Fallen Kosten einer Due Diligence-Prüfung zu einem Zeitpunkt an, nach dem die grundsätzliche Erwerbsentscheidung bereits gefasst wurde (auch wenn diese nicht unumstößlich ist) so sind diese als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Handelt es sich hingegen lediglich um eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung, so können die für die Due Diligence-Prüfung anfallenden Kosten als Sofortaufwand geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) sah in einer jüngst ergangenen Entscheidung die grundsätzliche Erwerbsentscheidung bereits mit Abschluss eines „Letter of Intent“ (Absichtserklärung), der die Durchführung einer Due Diligence-Prüfung, die Angabe einer Bandbreite für den Kaufpreis, die Abgabe eines Kaufpreisangebotes zu einem bestimmten Zeitpunkt sowie einen Termin für den Abschluss der Kaufpreisverhandlungen beinhaltet, als verwirklicht an. Die Kosten für die nach Abschluss des „Letter of Intent“ durchgeführte Due Diligence-Prüfung waren daher im gegenständlichen Fall zu aktivieren.

Ob in der Praxis bei den Kosten für eine Due Diligence-Prüfung Anschaffungsnebenkosten oder sofort abzugsfähige Aufwendungen vorliegen, ist stets anhand der Umstände im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen. Wir unterstützen und beraten Sie dabei gerne!

## » VfGH bestätigt Kammerumlage »

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) bestätigte in einem Erkenntnis die Verfassungskonformität der sogenannten Kammerumlage 1. Auch Härte im Einzelfall steht dem nicht entgegen.

Der VfGH hatte kürzlich darüber zu entscheiden, ob die Regelung der Berechnung der Kammerumlage 1 verfassungskonform ist. Die Wirtschaftskammerbeiträge bestehen aus der Kammerumlage 1 (KU 1), der Kammerumlage 2 (KU 2 oder DZ, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) und der Grundumlage. Während die Kammerumlagen der Finanzierung der 10 Wirtschaftskammern dienen, ist die Grundumlage zur Finanzierung der Fachorganisationen (Fachvertretung, Fachgruppen und Fachverbände) bestimmt.

## Unterschiedliche Bemessung

Die Berechnung der Kammer- und Grundumlagen erfolgt dabei auf Basis unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen. Bemessungsgrundlage für die KU 1 ist die Umsatzsteuerschuld der Vorleistungen auf Grund von Lieferungen und Leistungen an das Kammermitglied (Vorsteuern), die Einfuhrumsatzsteuer, die Erwerbsteuer sowie die vom Vorleistenden auf das Kammermitglied übergegangene Umsatzsteuerschuld (reverse charge), wobei diese nur von jenen Mitgliedern zu entrichten ist, deren Umsätze jährlich EUR 150.000,00 übersteigen. Die Bemessungsgrundlage der KU 2 ist die Lohn- und Gehaltssumme nach dem Familienlastenausgleichsgesetz.

## Handel mit Emissionszertifikaten

Anlassfall für die Überprüfung der Verfassungskonformität der Regelung zur umsatzabhängigen KU 1 war ein Unternehmen, welches im Handel mit Emissionszertifikaten hohe Umsätze erzielte. Die KU 1 wurde von diesen Umsätzen berechnet. Die Gewinne aus dieser Tätigkeit betragen aufgrund einer fix vereinbarten Handelsgebühr jedoch lediglich wenige Cent. Da die Gewinne nur ein geringes Ausmaß am Transaktionsvolumen ausmachten, war aus Sicht des Unternehmens die umsatzabhängige KU 1 im Verhältnis zum Gewinn unverhältnismäßig hoch und die Regelung daher gleichheitswidrig.

Der VfGH bestätigte jedoch in seinem Erkenntnis die Verfassungskonformität der KU 1. Dies begründete er damit, dass „ein Gesetz nicht schon dann gleichheitswidrig ist, wenn sein Ergebnis nicht in allen Fällen als befriedigend angesehen wird. Nicht jede Härte im Einzelfall, die eine einheitliche Regelung mit sich bringt, kann bereits als unsachlich gewertet werden. Dem Gesetzgeber muss es gestattet sein, eine einfache und leicht handhabbare Regelung zu treffen.“

## » Steuerpflicht für Stipendien ab 2017 »

Mit 1.1.2017 wurde für die Besteuerung von Stipendien eine neue gesetzliche Regelung geschaffen. Demnach bilden Stipendien für eine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn diese wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

### Finanzielle Unterstützung als Einkommensersatz

Unter dem Begriff „Stipendium“ ist dabei eine finanzielle Unterstützung anzusehen, die an eine Person deshalb gegeben wird, damit sie sich einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit widmen kann. Derartige Stipendien stellen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach einen Einkommensersatz dar.

Steuerpflichtig sind somit ab nun beispielsweise Stipendien, die für eine ihrem Gehalt nach wissenschaftliche Tätigkeit vergeben werden, wie etwa Dissertationsstipendien, Habilitationsstipendien oder Forschungsstipendien für Wissenschaftler.

Bisher unterlagen Einkünfte aus Stipendien nur dann der Einkommensteuer, wenn diese während eines aufrechten (karenzierten) Dienstverhältnisses zu einer Universität gewährt wurden. Aufgrund der gesetzlichen Neuregelung ist nunmehr insbesondere entscheidend, ob wirtschaftlich ein Einkommensersatz vorliegt oder nicht, unabhängig davon, ob Stipendien im Rahmen oder außerhalb eines Dienstverhältnisses gewährt werden.

Nicht erfasst von der Neuregelung und somit nicht als Stipendien einkommensteuerpflichtig sind etwa Leistungsstipendien, Preise für insbesondere wissenschaftliche Arbeiten oder einmalige Zuwendungen in Form von „Stipendien“, die außerhalb einer bestehenden Einkunftsquelle geleistet werden und lediglich Kosten abgelten, aber keinen Einkommensersatz darstellen (z.B. die Abgeltung von Aufwendungen für Fachliteratur oder Reisen).

### Eventuell doch befreit?

Allerdings sind selbst dem Grunde nach steuerpflichtige Einkünfte aus Stipendien unter Umständen von der Einkommensteuer befreit. Steuerfreiheit ist insbesondere denkbar bei Stipendien ...

- die zur Förderung der Wissenschaft und Forschung im Inland gewährt werden, wenn sie nicht im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ausbezahlt werden und das Einkommen (inklusive Stipendium) im Kalenderjahr nicht mehr als EUR 11.000,00, bzw. wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, nicht mehr als EUR 12.000,00 beträgt.
- bis zur Höhe der Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter (derzeit EUR 7.272,00 pro Jahr).
- wenn sie im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ausbezahlt werden und das Einkommen einen Jahresbetrag von EUR 12.000,00 nicht übersteigen, sofern keine darüber hinaus gehenden Einkünfte vorliegen.
- nach dem Studienförderungsgesetz und dem Schülerbeihilfengesetz.

Die einkommensteuerliche Behandlung von Stipendien ist aufgrund unterschiedlicher gesetzlicher Bestimmungen durchaus komplex und daher anhand der Umstände im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

## »Ärzte: Umsatzsteuerpflicht bei entgeltlicher Überlassung der Patientenkartei «

Das Bundesfinanzgericht (BFG) stellte fest, dass die Veräußerung eines ärztlichen Patientenstocks umsatzsteuerpflichtig ist.

Unter bestimmten Umständen sind Umsätze von Ärzten von der Umsatzsteuer befreit. So besteht für Leistungen, die selbständige Ärzte im Bereich der Humanmedizin im Rahmen ihrer Heilbehandlung an Patienten erbringen, in der Regel eine unechte Umsatzsteuerbefreiung. Das bedeutet, dass Ärzte für Heilbehandlungen keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssen, zugleich allerdings auch nicht die Vorsteuer geltend machen dürfen. Dies gilt gemäß einem Erkenntnis des BFG jedoch nicht für die Veräußerung der Patientenkartei.

Von der unechten Umsatzsteuerbefreiung umfasst sind die Kerntätigkeiten eines Arztes, somit etwa die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen Krankheiten, die Verabreichung eines Medikamentes zur sofortigen Einnahme, das Anlegen eines Verbandes, die Vornahme operativer Eingriffe, die Geburtshilfe oder die Anpassung von Kontaktlinsen durch Augenärzte.

### **Nicht von der Umsatzsteuer befreite Tätigkeiten**

Nicht von der Umsatzsteuer befreit sind hingegen etwa das Verfassen eines Fachartikels, Lehrtätigkeiten, bestimmte Leistungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Arbeitsmediziner oder die Lieferung von Kontaktlinsen oder Schuheinlagen. Darüber hinaus ist auch die Lieferung von Gegenständen durch den Arzt von der Umsatzsteuer befreit, wenn dieser bei der Anschaffung des Gegenstandes keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die Gegenstände ausschließlich für unecht steuerbefreite Tätigkeiten verwendet hat. Für den Arzt ist daher beispielsweise der Verkauf von gebrauchten Einrichtungsgegenständen seiner Ordination steuerfrei.

### **BFG entscheidet gegen die Ansicht der Finanzverwaltung**

Das BFG gelangte zu dem Ergebnis, dass es sich beim Verkauf einer Patientenkartei einerseits nicht um eine Leistung handelt, die den Kernbereich einer Arzttätigkeit umfasst. Andererseits liegt im Gegensatz zur Ansicht der Finanzverwaltung auch keine umsatzsteuerbefreite Lieferung von Gegenständen vor, da ein Patientenstock nicht unter den Begriff eines „körperlichen Gegenstandes“ einzuordnen ist.

## »Vorsteuerabzug bei gebraucht gekauften E-Autos «

Beim Kauf eines gebrauchten Elektroautos ist zu beachten, dass für die relevante Anschaffungskostengrenze auf den ursprünglichen Neupreis bei Erstzulassung abzustellen ist.

Für Elektroautos mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer, deren Anschaffungskosten maximal EUR 40.000,00 betragen, kann man beim Kauf eines Neuwagens die volle Vorsteuer geltend machen. Bei gebrauchten E-Fahrzeugen ist dagegen zu beachten, dass sich laut Finanzministerium die Angemessenheitsgrenze (siehe weiter unten) nicht auf den in der Rechnung ausgewiesenen Kaufpreis bezieht, sondern dass der Neupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung relevant ist.

Diese Regelung gilt jedoch nicht mehr für Gebrauchtfahrzeuge, die älter als fünf Jahre sind. Bei solchen Fahrzeugen sind die tatsächlichen Anschaffungskosten laut Rechnung maßgeblich.

### **Vorsteuerabzugsverbot**

Unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Verwendung gehören Personenkraftwagen (PKW), Kombinationskraftwagen (Kombi) und Krafträder umsatzsteuerlich nicht zum Unternehmen. Daraus folgt, dass Vorsteuern im Zusammenhang mit Anschaffung, Miete oder Betrieb solcher Fahrzeuge nicht abgezogen werden dürfen.

Vom Vorsteuerabzugsverbot nicht betroffen sind etwa Fahrschul- und Vorführkraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuge, die zu 80 % der gewerblichen Personenbeförderung oder gewerblichen Vermietung dienen, Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse sowie PKW und Kombi mit 0 Gramm CO<sub>2</sub>-Ausstoß.

### **Ertragsteuerliche Angemessenheitsgrenze**

Für den Vorsteuerabzug ist zudem die ertragsteuerliche Angemessenheitsgrenze bei der Anschaffung von PKW zu beachten. Die Angemessenheitsgrenze beträgt derzeit EUR 40.000,00 (inkl. USt).

- Übersteigen die Anschaffungskosten EUR 40.000,00 nicht, steht der Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Vorschriften uneingeschränkt zu.
- Übersteigen die Anschaffungskosten die Angemessenheitsgrenze um mehr als 100 % und sind somit höher als EUR 80.000,00, steht kein Vorsteuerabzug zu.
- Betragen die Anschaffungskosten zwischen EUR 40.000,00 und EUR 80.000,00, muss für den Kostenanteil, der EUR 40.000,00 übersteigt, ein Eigenverbrauch versteuert werden.
- Laut Finanzministerium fließt eine etwaige Förderung der Anschaffung eines CO<sub>2</sub>-freien PKWs nicht in die Beurteilung der für den

Vorsteuerabzug relevanten Anschaffungskosten ein.

**Beispiel:**

Ein E-Auto wird um EUR 85.000,00 brutto angeschafft. Das Bundesland X gewährt eine Förderung von EUR 7.000,00. Die Beurteilung hinsichtlich Angemessenheitsgrenze erfolgt jedoch weiterhin aufgrund des Kaufpreises von EUR 85.000,00. Das Kfz ist somit zur Gänze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen!