ÖSTERREICHISCHE GESELLSCHAFT DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

Wirtschaftstreuhänder
Berthold LEONARD
Steuerberater
1070 Wien, Halbg. 3-5 Stg.III
Telefon 93 73 22

Arbeitsunterlagen

zum Seminar

B I L A N Z I E R U N G 1 9 7 8

in der Kurhalle Wien-Oberlaa, 1. März 1979,

verfaßt von den Vortragenden

Dkfm. Maximilian Hackl
Dr. Günther Hackl
Günther W. Havranek
DVw. Hellfried Schreiber
Dr. Eberhard Wobisch

Copyright by Österreichische Gesellschaft der Wirtschaftstreuhänder,
1020 Wien, Praterstraße 33

NEUREGELUNGEN DURCH DAS

2. ABGABENÄNDERUNGSGESETZ

K R A F T F A H R Z E U G E

1. BEGRIFFSBESTIMMUNG

(1) Für die Auslegung der Begriffe "Personenkraftwagen", "Kombinationskraftwagen" und "Kraftrad" können nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des 2. AbgÄG 1977 hilfsweise die kraftfahrrechtlichen Begriffsbestimmungen herangezogen werden. Die bei der Typengenehmigung oder bei der Einzelgenehmigung erfolgende Feststellung der Untergruppe, in die das Kraftfahrzeug fällt, ist aber mit Rücksicht auf die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise für die einkommensteuerliche Beurteilung nicht bindend. Im Zweifel wird zu prüfen sein, für welchen Zweck der Wagen nach der Verkehrsauffassung im Hinblick auf seine Bauart und Ausstattung allgemein zu dienen bestimmt ist; nicht hingegen wird es darauf ankommen, zu welchem Zweck der Wagen im Einzelfall verwendet wird.

(2) Nicht als Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen im Sinne des § 20a EStG 1972 werden jene Fahrzeuge anzusehen sein, die nach den äußeren Merkmalen als sogenannte Kleinbusse anzusehen sind, weiters Kastenwagen und Pritschenwagen, die regelmäßig auch kraftfahrrechtlich als Lastkraftwagen anzusehen sind. Eine andere Beurteilung wird nur dann Platz greifen, wenn nach den Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie nach der Verkehrsauffassung ein zur Beförderung von Lasten bestimmtes Kraftfahrzeug dem Betrieb des Steuerpflichtigen nicht zu dienen bestimmt ist, die Verwendung eines solchen anstelle eines zur Personenbeförderung bestimmten und daher den einschränkenden Bestimmungen des 2. AbgÄG 1977 unterliegenden Kraftfahrzeuges somit nicht betriebsbedingt ist. Dies wird etwa dann der Fall sein, wenn ein Steuerpflichtiger, der für seinen Betrieb regelmäßig Güter (Geräte, Werkzeuge, Einrichtungen usw.) zu befördern hat, ein solches Fahrzeug anschafft oder ein vorhandenes Fahrzeug entsprechend umbaut.

z. B.: Tierarzt mit Großtierpraxis kann ohne weiteres für seine Praxis LKW ("Normal-LKW" oder "Fiskal-LKW") einsetzen. Wirtschaftstreuhänder befördert betriebsbedingt keine "Lasten", Umbau eines PKW oder Kombi in Fiskal-LKW würde daher nichts bringen.

Geländewagen gelten grundsätzlich als PKW oder Kombi. Nur wenn sie spezielle Zusatzausstattung wie etwa Seilwinde oder bewegliches Verdeck haben, fallen sie nicht unter die restriktiven Bestimmungen des § 20a. Voraussetzung ist natürlich auch hier wieder, daß sie betriebsbedingt zum Einsatz kommen (Holzhändler, Sägewerk, Landarzt im Gebirge etc.).

2. UMBAU VON PERSONENKRAFTWAGEN UND KOMBINATIONSKRAFTWAGEN

(1) Werden Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen so umgebaut, daß sie ihre Eignung, ausschließlich zur Personenbeförderung oder wahlweise vorwiegend zur Personenbeförderung oder vorwiegend zur Güterbeförderung verwendet zu werden, verlieren, so sind auf sie die Bestimmungen des § 20a EStG 1972 nicht anzuwenden.

(2) Der Umbau von Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen wird so zu erfolgen haben, daß dadurch ihre Eignung für den bisherigen Verwendungszweck entweder auf Dauer beseitigt oder die Wiederherstellung des früheren Zustandes ohne größeren technischen Aufwand verhindert wird. Der Umbau wird daher regelmäßig die Schaffung eines Laderaumes durch Entfernung der rückwärtigen Sitzbänke und der vorgesehenen Halterungen oder die dauernde Abdeckung dieser Sitzbänke mit verschraubten oder verschweißten Platten u. dgl. erfordern.

(3) Nach § 33 Abs. 1 KFG 1967 ist der Zulassungsbesitzer verpflichtet, Änderungen an einem einzelnen zum Verkehr zugelassenen Fahrzeug einer genehmigten Type, die im Genehmigungsbescheid enthaltene Angaben betreffen, dem Landeshauptmann unverzüglich anzuzeigen.

(4) Ab dem Zeitpunkt des abgeschlossenen Umbaues sind die Bestimmungen des § 20a EStG 1972 auf die umgebauten Kraftfahrzeuge nicht mehr anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn aus Anlaß des Umbaues entgegen der Bestimmung des § 33 Abs. 1 KFG 1967 die dort vorgesehene Anzeige an den Landeshauptmann nicht erstattet wird, weil - wie unter Pkt. 1 Abs. 1 bereits ausgeführt wurde - die kraftfahrrechtliche Behandlung für die steuerliche Beurteilung nicht bindend ist.

(5) Umbauten an Kraftfahrzeugen im Zuge der Anschaffung (Herstellung) bewirken von vornherein die Nichtanwendung der Bestimmungen des § 20a EStG 1972, wenn der Umbau spätestens einen Monat nach Anschaffung (Herstellung) der Kraftfahrzeuge abgeschlossen ist. Umbauten an Kraftfahrzeugen, die am 1. Jänner 1978 bereits zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, bewirken dann von vornherein die Nichtanwendung der Bestimmungen des § 20a EStG 1972, wenn der Umbau bis 10. März 1978 abgeschlossen ist. Das gleiche gilt - unbeschadet der Monatsfrist - auch für den Umbau von Kraftfahrzeugen, die in der Zeit vom 1. Jänner bis 10. März 1978 angeschafft werden.

(6) Die steuerlichen Folgen von Umbauten von Kraftfahrzeugen, die bereits vor dem Umbau in betrieblicher Nutzung standen und auf die die Ausführungen in Abs. 5 nicht zutreffen, werden sich analog der Übergangsregelung des Art. IV Z. 5 des Abschnittes I des 2. AbgÄG 1977 bestimmen. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) wird somit im Wirtschaftsjahr des Umbaues zu zwölfteln sein.

(7) Im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren wird als Beweis für die Durchführung eines Umbaues die beim Landeshauptmann nach § 33 Abs. 1 KFG 1967 erstattete Anzeige ausreichen. Wurde eine solche Anzeige nicht erstattet, wird aus Gründen der Beweissicherung eine Mitteilung an das Finanzamt über den erfolgten Umbau spätestens mit Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für jenen Kalendermonat (für jenes Kalendervierteljahr), in dem der Umbau abgeschlossen wurde, zu empfehlen sein.

(8) Umbaukosten, die im Zuge des Anschaffungsvorganges anfallen, werden grundsätzlich zu den Anschaffungskosten zu rechnen sein. Es wird nicht zu beanstanden sein, wenn Steuerpflichtige die nicht im Zuge der Anschaffung (Herstellung) anfallenden Umbaukosten nicht aktivieren, sondern voll als Betriebsausgaben absetzen.

Praktische Handhabung des Umbaues:

- Kraftfahrzeug in Reparaturwerkstätte oder als Bastler im Eigenbau den vorstehenden Bestimmungen entsprechend umbauen.

- Vorführtermin bei zuständiger Behörde (für Wien 1030, Schlechtastraße 4, für übrige Bundesländer bei zuständiger BH erfragen) vereinbaren. Zum Teil wird auch Vorführung ohne Voranmeldung möglich sein.
  Stempelmarken, und zwar 2 x S 70,-- mitnehmen!

- Verkehrsbehörde überprüft den Umbau (nach Bundesländern unterschiedliche Ausstattung erforderlich: sicher zweiter Außenspiegel, sicher fixe Arretierung der Vordersitzlehnen, angeblich in manchen Bundesländern auch Netz zwischen Laderaum und Vordersitzen erforderlich), zieht Typenschein ein (mitnehmen!), vermerkt im Typenschein den Umbau, schickt Typenschein an zuständige Bezirkshauptmannschaft (Wien Verkehrsamt), Zulassungsbehörde fordert Zulassungsbesitzer auf, mit Zulassungsschein vorzusprechen und stempelt in den Zulassungsschein "Lastenbeförderung gemäß 2. Abgabenänderungsgesetz 1977".

  Im übrigen siehe beiliegenden Erlaß des Bundesministeriums für Verkehr!

Achtung wichtig! Durch Umbau wird Fahrzeug nur Fiskal-LKW im ertragsteuerlichen Sinn, kann aber ohne weiteres und wird sogar in den allermeisten Fällen beim 30%igen (PKW-)Umsatzsteuersatz bleiben.

Empfehlenswert: Bei Neuwagenanschaffung Umbau gleich bei Autohändler vornehmen lassen, d. h. umgebautes Fahrzeug erwerben, damit sind obige Behördenwege und Zores erspart.

LKW, OMNIBUSSE UND "UMGEBAUTE" KRAFTFAHRZEUGE

Änderungen ab 1.8.1977:

Vorzeitige Afa nur mehr 25 % (bisher 50 %), Investitionsfreibetrag nur mehr 10 % (bisher 20 %). Alle anderen Bestimmungen bleiben unverändert, d. h. sowohl von den Anschaffungskosten als auch von sämtlichen Betriebskosten bleibt die Vorsteuer abzugsfähig, bei Veräußerung dieser Kraftfahrzeuge ist Mehrwertsteuer (18 % für LKW und Omnibusse, meist 30 % für umgebaute = Fiskal-LKW, je nach Ausstattung 18 % oder 30 % für Kastenwagen und Kleinbusse) zu entrichten. Also grundsätzlich kann nicht aus dem Mehrwertsteuersatz auf die Qualifikation als LKW oder PKW geschlossen werden.

Sämtliche weitere Ausführungen gelten nicht für:

Vorführwagen, Fahrschulwagen, Taxi, Mietwagen, private Kfz.

Bei den folgenden Ausführungen sind unter PKW und Kombi immer nur solche zu verstehen, die nicht umgebaut wurden!

PKW UND KOMBI

I. Grundsätzliches

Für diese beiden Fahrzeugarten treten sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Gewinnermittlung und daher bei Gewerbe- und Einkommensteuer wesentliche Änderungen ein:

1. Umsatzsteuer

Ab dem 1.1.1978 gibt es für Anschaffung, Betriebskosten und alle sonstigen, mit PKW oder Kombi verbundenen Ausgaben keinen Vorsteuerabzug, d. h. sämtliche Ausgaben, die diese beiden Fahrzeugarten betreffen, müssen in den Grundaufzeichnungen (Kassa- und Girobücher oder Konten) brutto erfaßt werden.

Sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich bleiben weiterhin voll absetzbar:

Insassen-Unfallversicherung, Garagierungskosten, Kurzparkzonengebühr, Straßenmaut, Bahnverladungskosten, Finanzierungskosten, Mitgliedsbeiträge bei Autoclubs.

Werden in Ihrem Betrieb sowohl LKW oder Omnibus als auch PKW oder Kombi verwendet, so müssen sämtliche anfallenden Belege nach der Fahrzeuggruppe getrennt werden, für die sie anfallen. Für LKW und Omnibus ist Vorsteuerabzug nach wie vor möglich, für PKW und Kombi nicht (Achtung bei monatlicher Verrechnung mit Ihrer Tankstelle!).

Alle die Kfz betreffenden Konten müssen in der Buchhaltung doppelt geführt werden: einmal für LKW und Omnibus (netto so wie bisher), einmal für PKW und Kombi (brutto!). Auch in den Kassa- und Girobüchern muß diese Trennung erfolgen! Für jeden PKW und Kombi eigenes Aufwandskonto!!

PKW und Kombi, die nach dem 31.12.1977 angeschafft wurden, unterliegen beim Verkauf keiner Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), da ja auch bei Anschaffung kein Vorsteuerabzug möglich war.

2. Gewerbe- und Einkommensteuer

Für die Zeit ab dem 1.1.1978 werden sowohl die Absetzung für Abnutzung (Afa) als auch die laufenden Betriebskosten nur mehr in äußerst beschränktem Umfang steuerlich absetzbar.

a) Vorzeitige Afa für Kombi

(für PKW war ja schon bisher keine vorzeitige Afa möglich)

Für alle Kombi, die nach dem 31. Juli 1977 angeschafft oder hergestellt wurden, ist vorzeitige Afa nicht mehr zulässig.

b) Normale Afa für Kombi und PKW

darf nur mehr von einem Brutto-Anschaffungswert bis maximal S 105.000,-- vorgenommen werden und zwar fix durch 7 Jahre. Das heißt, von maximal S 105.000,-- Anschaffungskosten darf höchstens ein Betrag von S 15.000,-- jährlich (S 105.000,-- : 7 = S 15.000,--) als Afa abgesetzt werden. Sollte der Anschaffungswert über S 105.000,-- liegen, so ist der die S 105.000,-- übersteigende Teil als Privatvergnügen des Unternehmers zu betrachten und somit steuerlich nicht absetzbar. Weiters muß von diesen maximal S 15.000,-- Jahres-Afa ein allfälliger Privatanteil (wie bisher) in Abzug gebracht werden, falls die km-Geld-Methode gewählt wird (18 % USt), ab dem 30.000sten Jahres-Kilometer gibt es zusätzlich S 0,50 Afa je km.

c) Betriebskosten für Kombi und PKW

Hiezu gehören Treibstoff, Öl, Reifen, Versicherung, sämtliche Service- und Reparaturarbeiten usw.

Für diese Kosten gibt es nunmehr zwei Ermittlungsvarianten:

- Falls Sie ein Fahrtenbuch führen wollen, können Sie für jeden mittels dieses Fahrtenbuches nachgewiesenen, betrieblich gefahrenen Kilometer S 1,30 als Aufwand geltend machen.

  Das Fahrtenbuch müßte enthalten: Datum, Anzahl der gefahrenen Kilometer, km-Stand, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt; es muß fortlaufend geführt sein. Dann setzen Sie bitte aber auch die Uhrzeit des Beginns und des Endes der Fahrt ein, weil Sie dadurch einen Nachweis für allfälliges Taggeld haben.

- Falls Sie sich der Mühe des Fahrtenbuchführens nicht unterziehen wollen, gilt folgendes: Es dürfen für Afa und sämtliche Betriebskosten zusammen jährlich für jedes Kfz maximal S 25.000,-- als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden, und auch das nur, soweit Sie diese Kosten von S 25.000,-- (brutto) nachweisen können. Das heißt, falls für Ihr Kfz, wie oben erwähnt, S 15.000,-- Afa jährlich anfallen, können Sie noch bis zu weiteren S 10.000,-- tatsächlich angefallene Betriebsausgaben gewinnmindernd absetzen (bei S 25.000,--Methode kein Privatanteil Afa ertragsteuerlich, jedoch umsatzsteuerlich auch hier Afa-Anteil pflichtig).

  Sollte Ihr Kombi oder PKW schon so weit abgeschrieben sein, daß Sie die S 15.000,-- maximale Jahres-Afa nicht mehr erreichen (Übergangsregelung siehe unten), so können Sie mit nachweisbaren Betriebskostenbelegen den Betrag bis zur maximalen Pauschalgrenze von S 25.000,-- auffüllen.

Die Steuerersparnis durch das Führen eines Fahrtenbuches kann völlig unterschiedlich sein. Hiezu einige Beispiele:

Beispiel 1:

PKW, angeschafft 1972, Buchwert 31.12.1977: S 1,--, Unternehmer fährt 25.000 km jährlich:

a) Mit Fahrtenbuch:

Afa 1978 (Fahrzeug bereits abgeschrieben)	-,--
Betriebskosten (25.000 km x S 1,30)	32.500,--
Betriebsausgabe	32.500,--

b) Ohne Fahrtenbuch:

Afa 1978 w.o.	-,--
Betriebskostenpauschale	25.000,--
Betriebsausgabe	25.000,--
Daher Differenz zugunsten Fahrtenbuch	7.500,--
d. s. bei rd. 50 % Steuersatz jährlich S 3.750,--	Ersparnis.

Beispiel 2:

Gleiche Verhältnisse w.o., jedoch Unternehmer fährt nur 10.000 km im Jahr:

a) Mit Fahrtenbuch:

Afa 1978	-,--
Betriebskosten (10.000 km x S 1,30)	13.000,--
Betriebsausgabe	13.000,--

b) Ohne Fahrtenbuch:

Afa 1978	-,--
Betriebskosten (falls belegmäßig nachweisbar) maximal	25.000,--
Betriebsausgabe	25.000,--

Bei älteren Fahrzeugen (keine oder nur mehr geringe Afa) und geringer Jahreskilometer-Leistung kann der Pauschalbetrag von S 25.000,-- mehr bringen als ein Fahrtenbuch.

Beispiel 3:

PKW, angeschafft 1977, Buchwert 31.12.1977: S 140.000,--, Unternehmer fährt 25.000 km jährlich:

a) Mit Fahrtenbuch:

Afa: Abschreibungsmöglichkeit wie erwähnt durch maximal 7 Jahre. Da für 1977 bereits das erste Jahr verbraucht, kann der Buchwert zum 31.12.1977 durch die restlichen Jahre (= 6 Jahre) abgesetzt werden, wobei jedoch die Jahres-Afa wie erwähnt höchstens S 15.000,-- betragen darf.

Daher: S 140.000,-- : 6 wäre S 23.333,--.
Es kommt die Maximalbegrenzung zur Anwendung,

Somit Afa absetzbar	15.000,-- *
Betriebskosten 25.000 km x S 1,30	32.500,--
Betriebsausgabe bei Fahrtenbuchführung	47.500,--

b) Ohne Fahrtenbuch:

Afa: w. o.	15.000,-- **
Betriebskosten, soweit belegmäßig nachweisbar, höchstens jedoch	10.000,--
Betriebsausgabe (= Pauschalhöchstgrenze)	25.000,--
Daher Differenz zugunsten Fahrtenbuch	22.500,--

d. s. bei rd. 50 % Steuersatz jährlich S 11.250,-- Ersparnis.

ACHTUNG WICHTIG! Die S 1,30-Regelung pro Kilometer gilt für alle PKW und Kombi, vom Puch 500 bis zum Rolls Royce.

---

* abzüglich allfälligem Privatanteil
** kein Privatanteil

d) Versicherungsentschädigungen, die für § 20a-Fahrzeuge gewährt werden, stellen keinen steuerpflichtigen Ertrag im Sinne der Einkommen- und Gewerbesteuer dar (umsatzsteuerfrei waren sie schon bisher).

Sollten sie jedoch für Abgeltung eines Totalschadens oder Diebstahls gewährt werden, so muß die aus diesem Titel mögliche Restbuchwertabschreibung entsprechend gekürzt werden.

Das heißt, Teilwertabschreibung ist grundsätzlich nicht mehr möglich. Bei Totalschaden oder Diebstahl kann jener Betrag abgeschrieben werden, der noch als Afa (im steuerlichen Sinn, also höchstens S 15.000,-- durch höchstens 7 Jahre) möglich gewesen wäre. Sollte dafür Versicherungsentschädigung gewährt werden, muß diese mit Restbuchwert-Afa aufgerechnet werden. Falls Restbuchwert-Afa höher als Versicherungsentschädigung, Saldo ist Aufwand. Falls Versicherungsentschädigung höher als Restbuchwert-Afa = null.

e) Bei Anschaffung von Gebrauchtwagen nach dem 31.12.1977 besteht Wahlrecht:

- Abschreibungsdauer maximal 7 Jahre, höchstens S 15.000,-- p.a.

- Anrechnung der Verwendungszeit bei Vorbesitzer und daher Abschreibung für die Restzeit auf maximal 7 Jahre, aber auch hier wieder höchstens S 15.000,-- p.a.

f) Fahrzeuge mit Wechselkennzeichen bringen Aufwandsmöglichkeit, wie wenn jedes Fahrzeug eigenes Kennzeichen hätte. Daher z. B. möglich, Fahrzeug A fährt nach km-Geld-Methode, Fahrzeug B fährt nach Betriebsausgabenhöchstbetrag (S 25.000,--)-Methode.

II. Übergangsbestimmungen

1. Afa von Fahrzeugen, die bereits vor dem 1.1.1978 im Anlagevermögen eines Unternehmers waren, darf vom Buchwert 31.12.1977 jener Teil der 7-Jahresfrist, der noch nicht verbraucht ist, abgeschrieben werden, jedoch wieder unter Beachtung der maximalen Obergrenze von S 15.000,--.

Zum Beispiel:

a) PKW, Anschaffung 1974, Anschaffungskosten S 200.000,--, Buchwert 31.12.1977: S 40.000,--:

Abgeschrieben wurde von 1974 bis 1977 = 4 Jahre, noch abschreibbar (7 - 4 =) 3 Jahre, Buchwert 31.12.1977 S 40.000,-- : 3 = neue Jahres-Afa S 13.333,--.

b) Gleicher PKW, angeschafft 1975, Buchwert 31.12.1977: S 80.000,--:

Abgeschrieben wurde von 1975 bis 1977 = 3 Jahre, noch abschreibbar (7 - 3 =) 4 Jahre, Buchwert 31.12.1977 S 80.000,-- : 4 wären S 20.000,-- Es kommt also die Maximalregelung mit S 15.000,-- zur Anwendung.

ACHTUNG, besonders wichtig!

Da bei Kombifahrzeugen in den Jahren 1974 bis 1976 sogar 75 % vorzeitig abschreibbar waren, haben diese Fahrzeuge meist zum 31.12.1977 nur mehr einen Buchwert von S 1,--.

Falls vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, muß Afa 1977 (also Berechnung nach altem Recht) gezwölftelt werden und entsprechende Monatsanzahl berücksichtigt werden.

2. Sonstige Betriebskosten-Ermittlung gilt für Altfahrzeuge genauso wie oben unter Pkt. I. dargestellt.

3. Umsatzsteuer bei Verkauf des Altfahrzeuges

Für Kraftfahrzeuge, die vor dem 1.1.1978 erstmalig im Inland zum Verkehr zugelassen worden sind, gilt bei Veräußerung (und selbst, wenn dies erst 1995 sein sollte) der 18%ige Umsatzsteuersatz.

4. Veräußerungsgewinn bei Verkauf eines Fahrzeuges, das vor dem 1.1.1978 bereits zum Anlagevermögen eines Unternehmers gezählt hat:

a) Kombi, soweit sie vor dem 1.1.1976 angeschafft wurden, und alle PKW:

Unabhängig vom Veräußerungserlös gibt es keinen Veräußerungsgewinn mehr, d. h. es fällt bei Verkauf dieser Fahrzeuge zwar wie erwähnt die 18%ige Umsatzsteuer an, jedoch weder Gewerbe- noch Einkommensteuer.

b) Kombi, die nach dem 31.12.1975 angeschafft wurden:

Hier muß geprüft werden, ob in den Jahren 1976 oder 1977 vorzeitige Afa in Anspruch genommen wurde (für 1977 war dies nur für Fahrzeuge möglich, die vor dem 1. August angeschafft wurden).

Falls ja, Veräußerungsgewinn gewerbe- und einkommensteuerpflichtig wie bisher; falls nein, w. o. unter Pkt. 1. kein gewerbe- und einkommensteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, jedoch auch hier 18 % USt vom Verkaufserlös.

III. Betriebliche Fahrten mit nicht zum Betriebsvermögen zählenden Kfz:

Hiezu zählen Fahrten, die die Arbeitnehmer mit eigenem Kraftfahrzeug für den Betrieb unternehmen, Fahrten mit Leasing-Fahrzeugen, Fahrten mit Fahrzeugen, die im Privatvermögen des Unternehmers befindlich sind.

Für jeden mittels Fahrtenbuch (Reisekostenbeleg) nachgewiesenen betrieblich gefahrenen Kilometer können unabhängig von der Größe des Fahrzeuges (Puch 500 bis Rolls Royce) je S 1,80 in Abzug gebracht werden. Aber auch von diesen S 1,80 gibt es keinen Vorsteuerabzug mehr (bisher 10 %).

IV. Taxifahrten

Wer aus durchaus verständlichen Gründen nur mehr mit dem Taxi fährt, kann Taxirechnungen wie bisher voll absetzen, d. h. auch die Vorsteuer daraus unverändert geltend machen.

V. BV-Wert

Das Bewertungsgesetz wurde durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 1977 bezüglich Kraftfahrzeug nicht geändert, daher müssen für die Einheitswerterklärung des Betriebsvermögens (BV-Wert) die Kraftfahrzeuge so wie bisher in Ansatz gebracht werden, d. h. keine Begrenzung des Anschaffungswertes auf S 105.000,--, keine 7-jährige Abschreibungsdauer, keine S 15.000,-- Höchst-Afa p. a.

Empfehlenswert: Im Anlagenverzeichnis eigenes Blatt mit Abschreibung PKW und Kombi nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen für BV und eigenes Blatt für die fiskalistisch begrenzte Abschreibung gemäß Abgabenänderungsgesetz 1977.

VI. Buchhaltung

Sämtliche Änderungen aufgrund des 2. AbgÄG finden in den GOB und im Handelsrecht keine Deckung, die Änderungen sind daher außerbücherlich (Mehr-Weniger-Rechnung) vorzunehmen.

Die nicht anerkannten Betriebsausgaben sind keinesfalls Privatentnahmen und finden daher in der Buchhaltung keinen Niederschlag.

KFZ-REGEL G FÜR BILANZIERUNG 1978 GEM. 2. gÄG 1977

	LKW, Bus	Taxi, Fahrschule, Mietwagen, Kleinbus, Kastenwagen	Fiskal LKW	PKW Kombi	Krad
A. ERTRAGSTEUERN					
Anschaffungskosten	unbegrenzt	unbegrenzt	unbegrenzt	max. 105.000,—	max. 28.000,—
vorz. AfA	25 %	25 %	25 %	0	0
Investitionsfreibetrag	10 %	10 %	10 %	0	0
Abschreibungsdauer	wie bisher	wie bisher	wie bisher	max. 7 Jahre	max. 7 Jahre
Höchst-AfA p.a.	unbegrenzt	unbegrenzt	unbegrenzt	15.000,— 1	4.000,— 2
ohne Fahrtenbuch, Betriebsausgaben-höchstbetrag incl. AfA p.a.	-	-	-	25.000,—	7.500,—
mit Fahrtenbuch, Betriebs-Kfz zusätzlich zur AfA je km S	-	-	-	1,30	0,40
mit Fahrtenbuch (Reisebeleg) nicht zu BV gehörendes Kfz je km S	-	-	-	1,80	0,55
Versicherungsentschädig. stpfl.	ja	ja	ja	nein	nein
Veräußerungsgewinn stpfl.	ja	ja	ja	nein	nein
B. UMSATZSTEUER					
Vorsteuer bei Anschaffung nach 31.12.1977	18 %	18 % od. 30 %	18 % od. 30 %	0	0
Investitionssteuer 1978	2 %	2 %	2 %	0	0
Vorsteuer v. Betriebs- u. Erhaltungskosten	18 %	18 %	18 %	0	0
Tauschmotor - Vorsteuer	18 %	18 % od. 30 %	18 % od. 30 %	0	0
Leasing - Vorsteuer	18 %	18 %	18 %	0	0
USt-Pflicht Privatanteil: LKW, Taxi, Fiskal-LKW	18 %	18 % od. 30 %	18 % od. 30 %	X	X
PKW, Kombi, Krad:					
Anschaffung + Erstzulassung vor 01.01.78	X	X	X	18 % 3	18 % 3
Anschaffung + Erstzulassung nach 31.12.77	X	X	X	0 % 4	0 % 4
Verkaufserlös:					
inländ. Erstzulassung vor 01.01.78	18 %	18 %	18 %	18 %	18 %
inländ. Erstzulassung nach 31.12.77	18 %	18 % od. 30 %	18 % od. 30 %	0	0

1 Ab dem 30.000sten Jahreskilometer zusätzlich S 0,50/km

2 Ab dem 26.000sten Jahreskilometer zusätzlich S 0,15/km

3 Jeweils vom AfA-Anteil (auch bei S 25.000,--Methode, obwohl ertragsteuerlich kein Privatanteil)

4 Bei Anschaffung vor 1.1.78, Erstzulassung aber nach 31.12.77: 30 % USt

ERMITTLUNG DES NICHTABZUGSFÄHIGEN PKW- BZW. KOMBIWAGEN-AUFWANDES

Name ..... (bei Zugehörigkeit des Kfz zum Betriebsvermögen) Jahr:..... Pkw/Kombi Kennzeichen .....

St.Nr. ..... Anschaffungszeitpunkt .....

I ABSETZBARE KFZ-KOSTEN BEI KM-EINZELVERRECHNUNG

a) AfA: Gesetzliche Gesamt-Nutzungsdauer 7 Jahre
Nutzungsdauer bis 31.12.1977 bereits ....
Restnutzungsdauer .... Jahre [1]

Buchwert 31.12.1977 S .....

davon AfA pa .... % [1] (ab 1978) S .....

gem. § 20 a EStG (höchstens 15.000,--) absetzbar mit S .....(A)
ab .... % für privaten Nutzungsanteil " .....

absetzbare Kfz-AfA im Jahr S .....

b) Betriebskosten:
im Fall der km-Einzelverrechnung:
..... km beruflich gefahren x S 1,30 [2] + " .....

c) zusätzlich absetzbare Kosten:

Insassenunfall-Versicherung	S	
Garagierungskosten	"	
Kurzparkzonengebühr	"	
Straßenmaut	"	
Bahnverladungskosten	"	
Finanzierungskosten	"	
Autoclub-Mitgliedsbeitrag	"	
.....	"	+ S .....(Z)

absetzbare Kfz-Kosten insgesamt S .....

d) steuerliche Hinzurechnung:
Kfz-Kosten lt. Buchhaltung, d.s.
Betriebs- und Erhaltungskosten lt. G+V S .....
AfA lt. Anlagenverzeichnis " ..... - " .....

hinzuzurechnender Kfz-Aufwand zwecks
steuerlicher Gewinnermittlung S .....

II ABSETZBARE KFZ-KOSTEN BEI PAUSCHALER KOSTENVERRECHNUNG

a) tatsächliche laufende Kfz-Kosten:

Treib- und Schmierstoff, Wartung, Pflege	S .....
Haftpflichtversicherung einschließlich erhöhter Prämie	" .....
Kaskoversicherungsprämie	" .....
Reparaturen	" .....
Kfz-Steuer	" .....
.....	" .....
Zwischensumme	S .....

b) AfA (mit dem höchstens absetzbaren Betrag)
gem. Pkt. I a) (A) " .....

S .....

steuerlich absetzbarer Höchstbetrag (max. 25.000,--) S .....

c) zusätzlich absetzbare Kfz-Kosten gem.
Abschnitt I c) - Position (Z) + " .....

absetzbare Kfz-Kosten insgesamt S .....

d) steuerliche Hinzurechnung:
Kfz-Kosten lt. Buchhaltung, d.s.
Betriebs- und Erhaltungskosten (Summe IIa + IIc) S .....
AfA lt. Anlagenverzeichnis " ..... - " .....

hinzuzurechnender Kfz-Aufwand zwecks
steuerlicher Gewinnermittlung S .....

III UST-PFLICHTIGER EIGENVERBRAUCH

(nur bei Kfz, die vor dem 1.1.1978 im Inland erstmalig zugelassen wurden!)

Jährliche Kfz-AfA lt. Pkt. I a) (A) S ..... S .....
davon .... % privater Nutzungsanteil = Eigenverbrauch netto " .....
+ 18 % USt " .....

Eigenverbrauch brutto S .....

1 Es entspricht einer Restnutzungsdauer ein Afa Satz von:
7 Jahre 14,3 %; 6 1/2 Jahre 15,4 %; 6 Jahre 16,7 %; 5 1/2 Jahre 18,2 %; 5 Jahre 20,0 %; 4 1/2 Jahre 22,2 %; 4 Jahre 25,0 %; 3 1/2 Jahre 28,6 %; 3 Jahre 33,3 %; 2 1/2 Jahre 40,0 %; 2 Jahre 50,0 %; 1 1/2 Jahre 66,7 %.

2 Ab dem 30.000sten Jahreskilometer zusätzlich S 0,50 Afa/km.

2. ABGABENÄNDERUNGSGESETZ

SONDERINFORMATION FÜR KFZ-HÄNDLER

I. Gegenstände, die dem 30-prozentigen Umsatzsteuersatz unterliegen:

1. Autoradio für dauernden Einbau in Kraftfahrzeuge (auch mit eingebautem Kassettenrecorder).
2. PKW und Kombi neu
3. PKW und Kombi gebraucht in Sonderfällen (siehe unten)
4. Motorräder (nicht Moped) solo oder mit Beiwagen
5. Wohnwagenanhänger
6. Sport- und Luxusboote
7. Motore für PKW und Kombi (neu und gebraucht)
8. Motore für Sport- und Luxusboote

II. Sonderregelungen für Gebrauchtwagen:

1. Ein Teil Ihres Warensortiments unterliegt nunmehr dem 30-prozentigen Steuersatz.

2. Die Regelung gem. § 4 Abs. 3 UStG bleibt aufrecht; d.h., wenn bei Ankauf des gebrauchten KFZ für Sie kein Vorsteuerabzug möglich war, dann ist beim Verkauf nur für jenen Teil Mehrwertsteuer zu entrichten, der den von Ihnen durchgeführten Reparatur- und Instandsetzungsarbeiten entspricht (wie bisher).

   Sollten Sie daher das gebrauchte Kraftfahrzeug, für das Sie keinen Vorsteuerabzug hatten, unverändert weitergeben, ist auch von Ihnen keine Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen und daher auch keine Mehrwertsteuer an das Finanzamt abzuführen.

   Hiebei ist jedoch zu beachten: ab 1.1.1978 unterliegen sämtliche PKW- und Kombi-Neuwagen dem 30-prozentigen Steuersatz. Desgleichen sämtliche Motore (nicht auch andere Ersatzteile) und Autoradio.

   Gebrauchtwagen, die vor dem 1.1.1978 erstmalig im Inland zum Verkehr zugelassen worden sind, behalten nach wie vor den Steuersatz von 18 %.

Unter diesen Gesichtspunkten können nun die verschiedensten Probleme mit dem Steuersatz auftreten. Hiezu einige Beispiele:

A. Autohändler kauft Opel Caravan, der am 15.5.1975 erstmals zugelassen, am 20.1.1978 um S 60.000,-- netto.

a) Vorbesitzer ist Unternehmer, Autohändler muß nichts reparieren, will aber S 5.000,-- verdienen:

Einkaufsrechnung:	Opel Caravan netto	60.000,--
	+ 18 %	10.800,--
	Brutto-Einkauf	70.800,--
		=========
Verkaufsrechnung:	Opel Caravan netto	65.000,--
	+ 18 %	11.700,--
	Brutto-Verkauf	76.700,--
		=========

b) Vorbesitzer ist Unternehmer, Händler muß neuen Motor einbauen, will nur seine Kosten ersetzt haben:

Einkaufsrechnung:	w.o.	60.000,--
	+ 18 %	10.800,--
	Brutto-Einkauf	70.800,--
		=========

Verkaufsrechnung:

Hier tritt das Problem auf, daß das Altfahrzeug (S 60.000,--) dem 18-prozentigen Steuersatz unterliegt, der eingebaute Motor (im allgemeinen wird es sich wohl um Tauschmotor handeln) aber dem Steuersatz von 30 %. Ich empfehle hiezu folgende Lösung:

Ausgangsrechnung trennen in

1. Verkaufsrechnung:	Altwagen netto	60.000,--
	+ 18 %	10.800,--
	Brutto-Verkauf	70.800,--
		=========
2. Reparaturrechnung:	1 Motor samt Ein- u. Ausbau z.B.	20.000,--
	+ 30 %	6.000,--
	Brutto	26.000,--
		=========

Bitte zu beachten, daß auch wegen Unteilbarkeit der Leistung die für das Motoreinbauen verrechnete Arbeitszeit einschließlich Kleinmaterial dem 30-prozentigen Steuersatz unterliegt, (es bleibt abzuwarten, ob nicht diese Meinung vor den Höchstgerichten angefochten wird).

Das obige Beispiel würde genauso aussehen, wenn statt des Motors ein Autoradio eingebaut werden würde.

c) Vorbesitzer ist Privater. Händler will nichts verdienen, muß nichts reparieren.

Einkaufsrechnung:	Opel Caravan privat gebr.	60.000,--
	(Da Vorbesitzer Privater, kein Vorsteuerabzug bei Händler).	
Verkaufsrechnung:	Opel Caravan gebr.	60.000,--
	(wie bisher keine Mehrwertsteuer).	

d) Vorbesitzer ist Privater, Händler will S 5.000,-- verdienen (oder mußte um S 5.000,-- Reparaturen durchführen):

Einkaufsrechnung:	w.o. netto = brutto	60.000,--
Verkaufsrechnung:	Opel Caravan, gebr. netto	65.000,--
	+ MWSt (18 % v. S 5.000,--)	900,--
	Brutto-Verkauf	65.900,--

e) Vorbesitzer ist Privater. Händler muß Motor austauschen oder Autoradio einbauen. Wieder getrennte Rechnungen, für Altfahrzeug falls ohne Aufschlag verkauft keine Mehrwertsteuer, falls mit Aufschlag verkauft, vom Aufschlag 18 % Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, daneben gesonderte Rechnung für Tauschmotor samt Einbau bzw. Autoradio mit oder ohne Einbau jeweils + 30 % Mehrwertsteuer.

Bitte zu beachten, daß es sich bei obigen Beispielen immer um ein Kraftfahrzeug (PKW oder Kombi), das vor dem 1.1.1978 im Inland zum Verkehr zugelassen war, gehandelt hat.

Nunmehr zu Fahrzeugen, die nach dem 1.1.1978 im Inland zum Verkehr zugelassen wurden. Das können also im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung nach dem 1.1.1978 Neuwagen sein oder auch importierte Gebrauchtwagen. Die Neuwagen kosten, wie eingangs erwähnt, ab dem 1.1.1978 30 % Mehrwertsteuer, die importierten Gebrauchtwagen ebenso.

Außerdem wurde der Kreis der Vorsteuerberechtigten ab dem 1.1.1978 ganz wesentlich eingeschränkt. Vorsteuerberechtigt sind nur mehr Fahrschulwagen, Taxi oder Fahrzeuge, die der gewerblichen Vermietung dienen (Leihwagen, richtig hießen sie Mietwagen und Leasing-Fahrzeuge).

B. Bäckermeister kauft PKW am 5.2.1978, erstmalige Zulassung 7.2.1978. Er verkauft ihn am 10.8.1978 an Autohändler um S 80.000,--.

a) Autohändler möchte dabei nichts verdienen (muß nichts reparieren):

Einkaufsrechnung:	PKW gebr.	80.000,--
	(Da der Bäckermeister bei Anschaffung am 5.2. keine Vorsteuer abziehen durfte, darf er bei Verkauf auch keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und abführen).	
Verkaufsrechnung:	PKW gebr.	80.000,--

b) Händler will S 5.000,-- verdienen (muß um S 5.000,-- reparieren).

Einkaufsrechnung:	w.o. netto = brutto	80.000,--
Verkaufsrechnung:	Gebrauchtwagen netto	85.000,--
	+ MWSt (18 % v. S 5.000,--)	900,--
	Brutto-Verkauf	85.900,--

c) Autoradio- oder Motoreinbau, wieder Rechnung trennen, w.o. Auch hier wieder für Altfahrzeug falls ohne Aufschlag verkauft keine Mehrwertsteuer, falls mit Aufschlag verkauft, vom Aufschlag 18 % Mehrwertsteuer in Rechnung stellen; daneben gesonderte Rechnung für Tauschmotor samt Einbau, bzw. Autoradio mit oder ohne Einbau jeweils + 30 % Mehrwertsteuer.

Besonders W I C H T I G !

Obwohl wir uns bei den letztgenannten Beispielen im Jahr 1978 und somit in der 30-prozentigen Zeit befinden, bleibt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung (Ausnahme Autoradio und Motor) für den in den Gebrauchtwagen "hineingesteckten Betrag" der 18-prozentige Satz, weil der KFZ-Händler bei Einkauf des Gebrauchtwagens keinen Vorsteuerabzug hatte.

C. Taxiunternehmer kauft PKW am 5.2.1978, erstmalige Zulassung 7.2.1978. Er verkauft ihn am 10.8.1978 an Autohändler um S 80.000,-- netto.

a) Autohändler möchte dabei nichts verdienen (muß nichts reparieren):

Einkaufsrechnung:	PKW gebraucht netto	80.000,--
	+ 30 % MWSt	24.000,--
	brutto	104.000,--

Verkaufsrechnung: detto

b) Händler will S 5.000,-- verdienen (muß um S 5.000,-- reparieren):

Einkaufsrechnung:	PKW gebraucht netto	80.000,--
	+ 30 % MWSt	24.000,--
	brutto	104.000,--

Verkaufsrechnung:	PKW gebraucht	85.000,--
	+ 30 % MWSt	25.500,--
	brutto	110.500,--

c) Für Autoradio- und Motoreinbau gilt ebenso wie für den Altwagen selbst 30 % MWSt.

D. Vorführwagen zählen nach wie vor zum Umlaufvermögen (Ware) und sind daher bei Verkauf mit 30 % MWSt-pflichtig; ausgenommen solche, die vor dem 1.1.1978 zum Verkehr im Inland zugelassen waren.

Steuersätze für den An- und Verkauf von gebrauchten PKW oder Kombi und allfälligen damit verbundenen Aufschlägen und Reparaturen

Der an den Händler verkaufende Vorbesitzer ist:	erstmalige Zulassung im Inland:	Vorsteuer bei Ankauf	bei Verkauf Steuersatz für:			
			Entgeltanteil der dem Einkaufspreis entspricht	Aufschlag	Motor Autoradio	Sonst. Instandsetzung
Privater	vor dem 01.01.1978	0 %	0 %	18 %	30 %	18 %
	nach dem 31.12.1977	0 %	0 %	18 %	30 %	18 %
Taxiunternehmer, Fahrschule, Mietwagen, Leasing, Vorführwagen	vor dem 01.01.1978	18 %	18 %	18 %	30 %	18 %
	nach dem 31.12.1977	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %
Sonst. Unternehmer (soweit KFZ zum Betriebsvermögen zählte)	vor dem 01.01.1978	18 %	18 %	18 %	30 %	18 %
	nach dem 31.12.1977	0 %	0 %	18 %	30 %	18 %

REPUBLIK ÖSTERREICH
Bundesministerium für Verkehr

Zl. 83.489/1-IV/6-78

Betrifft: Fahrzeuge zur Lastenbeförderung im Sinne des EStG.

An alle
Herren Landeshauptmänner
und die Bundespolizeidirektion Wien-Verkehrsamt

Das Bundesministerium für Finanzen hat in seinem Erlaß 1977 12 22, Z. 06 1001/5-IV/6-77, abgedruckt im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung Nr. 286/1977, 1977 12 29, jene Kriterien bekanntgegeben, bei deren Erfüllung Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen für die einkommensteuerliche Beurteilung nach der Verkehrsauffassung als zur Beförderung von Lasten bestimmte Kraftfahrzeuge angesehen werden.

Danach sind die Voraussetzungen für eine solche Beurteilung gegeben, wenn "durch Entfernung der rückwärtigen Sitzbänke und der vorgesehenen Halterungen oder die dauernde Abdeckung dieser Sitzbänke mit verschraubten oder verschweißten Platten u.dgl. " ein Laderaum geschaffen ist.

Die Entfernung der hinteren Sitze wird vornehmlich bei als PKW genehmigten Kraftfahrzeugen zu erfolgen haben, während die Anbringung von das Aufklappen der hinteren Sitzbänke verhindernden Platten sich vornehmlich bei Kombinationskraftwagen als Lösung anbieten wird. Es bestehen jedoch keine Bedenken dagegen, auch in PKW Sitzteile, die zur Abstützung der Lasten herangezogen werden können, zu belassen, wenn die Ausschaltung ihrer Beweglichkeit durch Abdeckungen oder Verriegelungen erfolgt.

Werden die nach dem Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen erforderlichen Maß nahmen an üblichen Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen durchgeführt, so stellen sie Änderungen des ursprünglichen Fahrzeuge

dar, die dem Landeshauptmann anzuzeigen sind, in dessen örtlichem Wirkungsbereich das Fahrzeug seinen dauernden Standort hat.

Da die aufgezählten Änderungen in der Regel nicht wesentliche technische Merkmale des Fahrzeuges betreffen, werden die Änderungen nach § 33 Abs. 3 bzw. 5 des KFG 1967 zu genehmigen sein, wenn vom sicherheitstechnischen Standpunkt keine Bedenken bestehen. Bei der Beurteilung dieses Sachverhaltes ist davon auszugehen, daß in dem so geschaffenen Laderaum nur Lasten untergebracht werden können, die dem Gewicht der auf den früher vorhandenen bzw. benützbaren hinteren Sitzen befindlichen Personen entsprechen. Die technische Beurteilung des abgeänderten Fahrzeuges wird sich sohin auf die Feststellung beschränken können, ob die Rückenlehnen der Vordersitze gegen ein unbeabsichtigtes Nachvornschwenken durch die Lasten sicher sind und ob an den Fahrzeugen je ein geeigneter Außenrückblickspiegel an der rechten und linken Fahrzeugseite angebracht ist. Da es sich hier nicht um Lastkraftwagen im kraftfahrrechtlichen Sinne handelt, entfällt jedoch insbesondere die Notwendigkeit des Anschreibens der Gewichte und Achslasten nach § 27 Abs. 2 KFG 1967.

Auf Antrag wird neben der Vormerkung über die durchgeführten Änderungen der Vermerk "Lastenbeförderung (2.AbgÄG 1977)" in den Typenschein bzw. Einzelgenehmigungsbescheid aufzunehmen sein.

Eine Änderung der Untergruppe gem. § 3 Abs. 1 KFG 1967, die im Einzelgenehmigungsbescheid oder im Typenschein des betreffenden Fahrzeuges eingetragen ist, tritt hiedurch nicht ein.

Es wird empfohlen, die Antragsteller anläßlich der Genehmigung auf die sich nach § 42 Abs. 1 KFG 1967 ergebende Notwendigkeit hinzuweisen, die Eintragung der vorgenommenen Änderungen in den Zulassungsschein zu beantragen.

Zur möglichsten Vereinfachung der damit verbundenen Verwaltungsmaßnahmen sind die do. Zulassungsbehörden anzuweisen, in solchen Fällen nur den oben bezeichneten Vermerk in den Zulassungsschein einzustempeln.

Werden die angeführten Änderungen insbesondere beim Wechsel des Zulassungsbesitzers rückgängig gemacht, so ist nach Anzeige dieser Tatsache die vorangegangene Eintragung im Genehmigungsbescheid bzw. im Typenschein und sodann allenfalls im Zulassungsschein zu streichen.

Wien, 1978 01 10
Für den Bundesminister:
Metzner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:
Sprysinger

DIE VORSORGE FÜR ABFERTIGUNGEN NACH DEM 2. AbgÄG IM HINBLICK AUF DIE BILANZIERUNG DES JAHRES 1978

I. "VORSORGE FÜR ABFERTIGUNGEN" oder "Abfertigungsrücklage"

= Teil des Unternehmenskapitals, das steuerfrei aus Gewinnen gebildet werden kann und dem Unternehmen langfristig zinsenlos zur Verfügung steht.

II. QUELLEN UND UNTERLAGEN

alt:	§ 14 EStG 1972	+	EStR 1975, Abschnitte 40 und 61 ↓ aufgehoben durch
neu:	§ 14 EStG 1972 novelliert durch 2. AbgÄG 1977, Art. IV, Z. 2	+	"Sozialerlaß" BMF 26.4.1978, Z. 060557/2-IV/6/78

III. ANWENDUNG DER NEUEN REGELUNG

grundsätzlich	erst bei Bilanzierung 1978,
wahlweise	konnte schon für das Wirtschaftsjahr 1977 von der Neuregelung Gebrauch gemacht werden,
praktisch	bestand ein Wahlrecht

IV. DIE REGELUNG DES § 14 EStG "VORSORGE FÜR ABFERTIGUNGEN" (allgemein)

"KANN"	Eine Rücklage für künftige Abfertigungen KANN gebildet werden,
"max. 50 %"	im Ausmaß bis zu 50 % des Betrages,
"BMG"	der den Dienstnehmern aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund eines Kollektivvertrages bezahlt werden müßte, wobei angerechnete Vordienstzeiten zu berücksichtigen sind. Ein Teil der Rücklage muß durch Wertpapiere gedeckt sein.

BERECHNUNG DER ABFERTIGUNGSANSPRÜCHE FÜR ANGESTELLTE PER .....

	1	Name	
	2	Eintritt	Berechnung Dienstjahre
	3	Dienstjahre	
	4	anrechenbare Vordienstzeiten (lt. Vertrag)	
	5	Summe (= Spalte 3 + 4)	
	6	letzter Monatsgehalt vor dem Bilanzstichtag	Berechnung d. Monatsentgeltes i.S.d. § 23 Ang.Ges.
	7	Wohnungsbeihilfe	
	8	Monatsdurchschnitt für regelmäßige Überstunden, Entgelte, Prämien und Provisionen	
	9	+ anteilige WR + UZ (= 1/6 d. Monatsgehaltes)	
	10	+ 1/12 von vereinbarten sonstigen Bezügen (Jahresprovisionen, Bilanzgeld etc.)	
	11	Summe Monatsentgelt (Spalten 6 - 10)	
	12	Monatsfaktor lt. § 23 Ang.Ges.	
	13	Abfertigungsansprüche	
	14	Vorsorge für Abfertigungen im Ausmaß von max. 50 %	
	15	Fortführung der Vorsorge des Vorjahres	
	16	anzusetzender Betrag bei Individualmethode	

Sum

NEU ist insbesondere:

1. Höchstausmaß der Vorsorge von 80 % auf 50 % der Ansprüche herabgesetzt.
2. Bemessungsgrundlage wurde um jenen Betrag erhöht, der ganz oder teilweise auf der Anrechnung von Vordienstzeiten beruht.
3. Deckung der Vorsorge durch Wertpapiere im Ausmaß von 50 %, statt wie bisher 25 %.
4. Sanktion bei mangelnder Wertpapierdeckung = Gewinnzuschlag von 30 % des nicht gedeckten Vorsorgeanteils.

Beispiel:

V. BERECHNUNG DER ABFERTIGUNGSANSPRÜCHE

Abfertigungsanspruch beruht auf

1. Gesetz:

   für Angestellte: § 23 AngG.
   für Arbeiter: demnächst gesetzliche Regelung zu erwarten

   Höhe des Anspruches = Vielfaches des Monatsentgeltes

a) Die Vervielfacher (Monatsfaktoren) sind abhängig von den geleisteten Dienstjahren und betragen gem. § 23 AngG.:

ab 3 Dienstjahren:	2
ab 5 Dienstjahren:	3
ab 10 Dienstjahren:	4
ab 15 Dienstjahren:	6
ab 20 Dienstjahren:	9
ab 25 Dienstjahren:	12

b) Berechnung des Monatsentgeltes (siehe Spalten 6 - 11 der Beilage)

2. Kollektivvertrag:

   Etwaige Abfertigungsansprüche von Arbeitern aufgrund von Kollektivverträgen sind sinngemäß zu Pkt. 1 zu ermitteln.

VI. DOTIERUNG

- Hat man sich einmal zur Bildung einer Vorsorge für Abfertigungen entschlossen, muß diese weiterhin beibehalten werden (NEU). Man kommt nicht mehr los davon.

- Auch das erklärte Ausmaß ist bindend und unwiderruflich.

- Bei erstmaliger Dotierung, Aufstockung der Vorsorge in fünf aufeinanderfolgenden Jahren, mit je 1/5.

VII. WERTPAPIERDECKUNG

"WANN"	Spätestens am Schluß jedes Wirtschaftsjahres
"WAS"	müssen Wertpapiere (siehe unten)
"WIEVIEL"	im Ausmaß von 50 % des am Ende des
"WOVON"	vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Rücklagenbetrages für Abfertigungen im Betriebsvermögen vorhanden sein.

- Beginn der Deckung: ab Folgebilanz durchlaufend
- NICHT geeignet für Deckung: Aktien (Wertpapiere mit Gesellschaftsrechten bzw. Gewinnanteil)
  begünstigte Wertpapiere
- Lombardierung der Wertpapiere möglich
- Sanktion bei mangelnder Deckung:

  Gewinnzuschlag von 30 % des nichtgedeckten Rücklagenteiles in jedem Jahr, in dem Unterdeckung gegeben ist (Höhe der Rückstellung bleibt unverändert)
  Ausnahme: Soweit WP getilgt und binnen 2 Monaten nach der Einlösung ersetzt werden, entfällt Gewinnzuschlag.
  (Wichtig: automatische, fristgerechte Nachschaffung veranlassen, Unterdeckung sehr teuer!)

BERECHNUNG DER ABFERTIGUNGSANSPRÜCHE FÜR ANGESTELLTE PER .....

	1	Name	
	2	Eintritt	Berechnung Dienstjahre
	3	Dienstjahre	
	4	anrechenbare Vordienstzeiten (lt. Vertrag)	
	5	Summe (= Spalte 3 + 4)	
	6	letzter Monatsgehalt vor dem Bilanzstichtag	Berechnung d. Monatsentgeltes i.S.d. § 23 Ang.Ges.
	7	Wohnungsbeihilfe	
	8	Monatsdurchschnitt für regelmäßige Überstunden, Entgelte, Prämien und Provisionen	
	9	+ anteilige WR + UZ (= 1/6 d. Monatsgehaltes)	
	10	+ 1/12 von vereinbarten sonstigen Bezügen (Jahresprovisionen, Bilanzgeld etc.)	
	11	Summe Monatsentgelt (Spalten 6 - 10)	
	12	Monatsfaktor lt. § 23 Ang.Ges.	
	13	Abfertigungsansprüche	
	14	Vorsorge für Abfertigungen im Ausmaß von max. 50 %	
	15	Fortführung der Vorsorge des Vorjahres	
	16	anzusetzender Betrag bei Individualmethode	

Summe

BERECHNUNG DER ABFERTIGUNGSANSPRÜCHE FÜR ANGESTELLTE PER .....

	1	Name	
	2	Eintritt	Berechnung Dienstjahre
	3	Dienstjahre	
	4	anrechenbare Vordienst-zeiten (lt. Vertrag)	
	5	Summe (= Spalte 3 + 4)	
	6	letzter Monatsgehalt vor dem Bilanzstichtag	Berechnung d. Monatsentgeltes i.s.d. § 23 Ang.Ges.
	7	Wohnungsbeihilfe	
	8	Monatsdurchschnitt für regelmäßige Überstunden, Entgelte, Prämien und Provisionen	
	9	+ anteilige WR + UZ (= 1/6 d. Monatsgehaltes)	
	10	+ 1/12 von vereinbarten sonstigen Bezügen (Jahresprovisionen, Bilanzgeld etc.)	
Summe	11	Summe Monatsentgelt (Spalten 6 - 10)	
	12	Monatsfaktor lt. § 23 Ang.Ges.	
	13	Abfertigungsansprüche	
	14	Vorsorge für Abfertigungen im Ausmaß von max. 50 %	
	15	Fortführung der Vorsorge des Vorjahres	
	16	anzusetzender Betrag bei Individualmethode	

VIII. ÜBERGANGSREGELUNG

Keine willkürliche Herabsetzung der Vorsorge auf 50 % der Ansprüche, sondern nur nach einer der beiden folgenden Methoden (siehe Sozialerlaß).

1. Globalmethode:

(Vorsorge zum 31.12.1977)	.....,..
- (ausbezahlte oder weggefallene Ansprüche x altem Bildungsprozentsatz, meist 80 %	.....,..
= Vorsorge 1978, die jedoch nur dann angesetzt wird, wenn sie höher ist als der nach der Neuregelung (50 %) errechnete Betrag.	.....,.. .....,..

2. Individualmethode

Für jeden Arbeitnehmer einzeln:

a) VERGLEICH Vorsorge 1977 (i.d.R. 80 %) mit der nach der Neuregelung errechneten Vorsorge 1978 (i.d.R. 50 %)

b) WAHL des jeweils höheren Betrages

c) SUMME der gewählten höheren Beträge

= VORSORGE 1978

3. Wertpapierdeckung in der Übergangsphase

bisher:	25 % der Vorsorge, z. B. bei Ansprüchen von 10.000,-- dav. 80 % dav. 25 %	2.000,--
NEU:	50 % der Vorsorge (das wäre lt. Beispiel müßten plötzlich gedeckt sein; das käme praktisch einer Aufstockung um 100 % gleich.	4.000,--)
	Deshalb sieht die Übergangsregelung eine Deckung von 25 % allerdings der Ansprüche vor, solange dies günstiger ist.	2.500,--

Beispiel:

4. Übergangsregelung in der Aufbauphase

IX. ZUSAMMENFASSUNG UND EMPFEHLUNGEN

- Dienstverträge hinsichtlich angerechneter Vordienstzeiten untersuchen
- Kollektivverträge hinsichtlich Abfertigungsansprüche Arbeiter prüfen
- Depotauszug Wertpapiere per Bilanzstichtag zum Akt nehmen
- Wenn noch nicht geschehen: endlich Depot einrichten für "Wertpapiere für Abfertigungsrücklage" mit dem Auftrag der automatischen, fristgerechten Neubeschaffung getilgter und eingelöster Wertpapiere
- Bei der Beschaffung von Wertpapieren zur Deckung der Vorsorge sicherheitshalber um wenige Prozent mehr Wertpapiere anschaffen als errechnet.

PENSIONSRÜCKSTELLUNGEN

Gesetz: § 14 Abs. 6 - 8 EStG

Erlaß: v. 26.4.1978, Zl. 060557/2-IV/6/78
(AÖFV 62. Stück / 1978) Kap. II

Voraussetzungen für Rückstellungsbildung

- Pensionszusage des AG an AN (sei es aktive, seinerzeitige bzw. deren Witwen und Waisen) oder an Werkvertragsnehmer

- Zusage muß schriftlich erfolgen

- Zusage muß rechtsverbindlich sein

- Zusage muß unwiderruflich sein

  Ausnahmen: Weiterbestand des Unternehmens ist gefährdet,
  Sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen ändern sich wesentlich,
  Entlassungsgrund liegt vor,
  Abfindung ist vorgesehen

  Achtung, bisher übliche Widerrufsklauseln (insbes. "Änderung der abgabenrechtlichen Vorschriften", "Veräußerung des Unternehmens") sind in Hinkunft schädlich, weil nicht als unwiderruflich erachtet.

Grundgedanke der Pensionsrückstellung

Das Deckungskapital, d. i. die kapitalisierte Verpflichtung des Betriebes zum Pensionsstichtag, ist buchmäßig während der Aktivitätsjahre des Pensionsberechtigten, also vom Zeitpunkt der Pensionszusage bis zum Zeitpunkt der vorgesehenen Pensionierung anzusammeln.

Ausmaß der Bildung

- Berechnung zum jeweiligen Bilanzstichtag erfolgt in der Regel durch einen Versicherungsmathematiker.

  (Der Versicherungsmathematiker berücksichtigt schon zwei der drei steuergesetzlichen Beschränkungen der Rückstellungsberechnung, nämlich 8 % Abzinsung und 20 % Kürzung des Barwertes.)

- Prüfen, ob auch die dritte steuergesetzliche Beschränkung der Rückstellungsberechnung (nämlich Obergrenze der Rückstellung ist das Fünffache des fiktiven Jahreserfordernisses) schon in der Berechnung des Versicherungsmathematikers berücksichtigt ist.

- Der jeweilige Unterschiedsbetrag zwischen Rückstellung zum aktuellen Bilanzstichtag und Rückstellung zum vorhergehenden Bilanzstichtag ist Aufwand (Dotierung).

- Dotierung muß (also auch in Verlustjahren) erfolgen.

- Gezahlte Pensionen sind immer Aufwand (also nicht gegen Rückstellung zu verrechnen).

Übergangsregelungen

- Keine Erhöhung der Rückstellung, falls fünffaches Jahreserfordernis bereits überschritten (aber auch keine Auflösung, falls darüber).

- Steuerschädliche Klauseln können bis zur Abgabe der Steuererklärungen 1978 aufgehoben und/oder auf steuerunschädlich abgeändert werden, ansonsten keine weitere Aufstockung der Pensionsrückstellung.

(Auszug aus einer Steuerinformation der WTG-Halbgasse)

1.0. DER SPESENERLASS

Auf Grund der zu Ende des Jahres 1975 kurzfristigst durchgeführten Gesetzesänderung sind Repräsentationsaufwendungen seit 1.1.1976 generell nicht mehr abzugsfähig, auch wenn sie unbestritten ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlaßt sind.

Sieben Monate benötigte dann allerdings das Bundesministerium für Finanzen, um die Vorstellungen der Finanzverwaltung über die tatsächliche Auswirkung dieser Gesetzesänderung und deren praktische Durchführung - insbesondere die Abgrenzung der nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen von den abzugsfähigen Werbeaufwendungen - im lange überfälligen und öffentlich mehrmals urgierten "Spesenerlaß" darzulegen. Dieser Erlaß bringt wenig neue Aussagen und trägt damit sicher nichts Wesentliches zur Rechtssicherheit bei.

Da der Erlaß selbstverständlich weiterhin an der Nichtabzugsfähigkeit von jeglichen Repräsentationsaufwendungen festhält, dagegen aber sehr wenig Aussagen über die Abgrenzung dieser nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen gegenüber dem abzugsfähigen Werbeaufwand trifft, wollen wir mit den folgenden Ausführungen versuchen, Ihnen Richtlinien für die Praxis zur Trennung der nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen vom abzugsfähigen Werbeaufwand zu geben und auch unsere Vorstellungen über die Verbuchung der diesbezüglichen Belege aufzuzeigen.

1.1. WAS SIND REPRÄSENTATIONSAUFWENDUNGEN?

Repräsentationsaufwendungen sind allgemein alle Aufwendungen für die Lebensführung des Steuerpflichtigen, die dessen wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt. Solche Ausgaben können in der betrieblichen oder in der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen anfallen, sind jedoch jeweils durch den gesellschaftlichen Verkehr und durch Gebräuche und Sitten im wirtschaftlichen Leben geprägt.

1.2. WAS SIND WERBEAUFWENDUNGEN?

Werbeaufwendungen sind alle die Aufwendungen, die der Werbung (Reklame) für das Unternehmen des Steuerpflichtigen dienen und auf die Gewinnung oder auf die Erhaltung von Geschäftsbeziehungen ausgerichtet sind.

1.3. WO LIEGT DER UNTERSCHIED ZWISCHEN WERBEAUFWAND UND BETRIEBLICHEM UND TROTZDEM NICHT ABZUGSFÄHIGEM REPRÄSENTATIONSAUFWAND?

Es steht außer Zweifel, daß betriebliche Repräsentationsaufwendungen fast immer der Werbung dienen, denn kein Unternehmen repräsentiert aus persönlicher Eitelkeit, sondern doch immer nur mit der Absicht, sein Unternehmen oder z.B. die in seinem Unternehmen erzeugten Produkte werbemäßig zur Geltung zu bringen. Damit scheint festzustehen, daß der betriebliche Repräsentationsaufwand immer einen Teil des gesamten Werbeaufwandes des Unternehmens darstellt. Der Unterschied liegt unseres Erachtens nur darin, daß der Werbeaufwand sachlich durch das Unternehmen bedingt ist, während der betriebliche Repräsentationsaufwand darüber hinaus mit der gesellschaftlichen Stellung des Unternehmers zusammenhängt, also neben der sachlichen auch eine persönliche Verursachungskomponente vorliegt.

Werbeaufwand und keinesfalls betrieblicher Repräsentationsaufwand wird unseres Erachtens anzunehmen sein, wenn Aufwendungen nur durch die gesellschaftliche Stellung der bewirteten oder bedachten (beschenkten) Personen (Kunde etc.) objektiv gesehen Repräsentationscharakter erhalten haben.

Daraus geht schon hervor, daß Bewirtungsspesen nicht unbedingt als Repräsentationsaufwendungen anzusehen sind.

Beispiel:

Werbeaufwand (abzugsfähig): Bewirtung eines Geschäftspartners im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Abschluß eines Geschäftes, soweit konktret nachgewiesen und ordnungsgemäß belegt.

Betrieblicher Repräsentationsaufwand (nicht abzugsfähig): Einladung dieses Geschäftspartners zu einem Festbankett oder Cocktail, ebenfalls im unmittelbaren Zusammenhang mit dem genannten Geschäftsabschluß (diese Einladung ist zwar sachlich durch das Unternehmen bedingt, jedoch durch die persönliche Stellung des Unternehmers geprägt).

1.4. WELCHE ARTEN VON "REPRÄSENTATIONSAUFWENDUNGEN" WERDEN FÜR DIE ZUKUNFT ZU UNTERSCHEIDEN SEIN?

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich die folgende Einteilung der bisher unter dem landläufigen Begriff "Repräsentationsaufwendungen" subsummierten Ausgaben in vier Gruppen:

A: Repräsentationsaufwendungen, die eigentlich reiner Werbeaufwand sind (z.B. Geschenke im üblichen Rahmen, die auf das Unternehmen oder die Produkte des Geschenkgebers deutlich hinweisen und dieser Hinweis Hauptzweck der Gabe ist; z.B. Kugelschreiber mit Firmenaufdruck, Warenproben, Muster, etc.)

B: Repräsentationsaufwendungen, die zum weitaus überwiegenden Teil eigentlich Werbeaufwand darstellen (z.B. Geschäftsanbahnungsspesen, wie die schon vorher erwähnte Bewirtung anläßlich von Veranstaltungen von Messen, Modeschauen, Exkursionen, Geschenke mit untergeordnetem Repräsentationscharakter wie etwa Weinflaschen mit Firmenaufdruck)

C: Repräsentationsaufwendungen, bei denen der Werbecharakter nicht weitaus überwiegt, bzw. bei denen der Repräsentationscharakter überwiegt (z.B. das Festbankett bzw. der Cocktail im vorher genannten Beispiel, Geschenke ohne den unter A und B genannten Werbehinweis, Einladung in ein Nachtlokal)

D: Repräsentationsaufwendungen als reiner Privataufwand (z.B. Thaterkarten, Luxuswagen)

Die Aufwendungen unter A stellen also reinen Werbeaufwand dar, die Aufwendungen unter B und C eine Mischung zwischen Werbeaufwand und betrieblichem Repräsentationsaufwand. Die Aufwendungen unter D reinen privaten Repräsentationsaufwand.

1.5. GESETZESLAGE VOR DEM 1.1.1976

Nach der "alten" Gesetzeslage waren Repräsentationsaufwendungen dann abzugsfähig, wenn sie ausschließlich oder weitaus überwiegend betrieblich oder beruflich veranlaßt waren, d.h., ein Abzugsverbot bestand nur für Repräsentationsaufwendungen der privaten Sphäre. Damit waren die unter A, B und C genannten Aufwendungen abzugsfähig, D nicht abzugsfähig.

1.6. NEUE GESETZESLAGE AB 1.1.1976

Gesetzestext: "Nicht abzugsfähig sind Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anläßlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden."

Damit wurde ein generelles Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen geschaffen, sodaß auch die Aufwendungen unter C, also auch unbestritten ausschließlich betrieblich veranlaßte Repräsentationsaufwendungen nicht mehr abzugsfähig sind und Aufwendungen unter B nur bedingt abzugsfähig +) sind.

1.7. DIE AUSLEGUNG DES BUNDESMINISTERIUMS FÜR FINANZEN IM SPESENERLASS - UMKEHR DER BEWEISLAST

Wörtlich aus dem Erlaß: "Für Werbeaufwand (werbeähnlichen Aufwand) wird - insbesondere bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden - eine repräsentative Mitveranlassung fallweise nicht auszuschließen sein. Diese repräsentative Mitveranlassung kann vernachläßigt werden, wenn die betriebliche (berufliche) Veranlassung weitaus überwiegt. Zur Verhinderung einer mißbräuchlichen Geltendmachung von Aufwendungen als Betriebsausgaben (Werbungskosten) bewirkt das gesetzliche Abzugsverbot nunmehr aber eine Umkehrung der Beweislast. Die weitaus überwiegende betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen, für die nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch eine repräsentative Mitveranlassung gegeben ist, muß vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Bloßen Gasthauszetteln wird eine Beweiskraft für einen steuerlich anzuerkennenden Anbahnungsaufwand jedenfalls nicht zukommen."

Konsequenz: Repräsentationsaufwendungen, die eigentlich überwiegend betrieblichen Werbeaufwand darstellen (B) sind damit im großen und ganzen wieder so abzugsfähig wie schon vor dem 1.1.1976, nur kam es zu einer Umkehrung der Beweislast: Mußte früher die Finanzverwaltung (Betriebsprüfung) den nicht betrieblichen Charakter der Repräsentationsaufwendungen nachweisen, um diese aus den abzugsfähigen Betriebsausgaben ausscheiden zu können, liegt es jetzt am Steuerpflichtigen, zu beweisen, daß die als abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemachten Repräsentationsaufwendungen in Wirklichkeit betriebsbedingten Werbeaufwand darstellen.

Daher: Zur Sicherung der Abzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen, die zum überwiegenden Teil eigentlich Werbeaufwand darstellen (B), muß der Ordnungsmäßigkeit und der Aufbereitung der Belege mehr Aufmerksamkeit gewidmet werden (siehe unsere Ausführungen im diesbezüglichen Kapitel)!!!

Weitere Kriterien zur Entscheidung der Frage, ob Aufwendungen als abzugsfähiger Werbeaufwand oder als nicht abzugsfähiger Repräsentationsaufwand anzusehen sind, führt der Erlaß - neben der Beweisführung durch den Steuerpflichtigen - an:

+) siehe später

- "Gegebenheiten und Erfordernisse der jeweiligen Branche" z.B. Kontakte mit ausländischen Geschäftspartnern, Kontakte der Handelsvertreter mit ihren Kunden

- "Die der jeweiligen Betriebsstruktur angemessene oder darüber hinausgehende Häufigkeit des Anfalles entsprechender, vom Steuerpflichtigen als Werbeaufwand bezeichneter Aufwendungen." (Eine dem Unternehmen eigentlich nicht entsprechende Häufigkeit der anfallenden Belege könnte dafür sprechen, daß diese auch Kosten der privaten Lebensführung beinhalten)

1.8. ZUSAMMENFASSUNG: WELCHE AUFWENDUNGEN SIND NUN ABZUGSFÄHIG?

Aufwendungen, die auf die Gewinnung oder auf die Erhaltung von Geschäftsbeziehungen ausgerichtet sind, sind unter folgenden Voraussetzungen als Werbeaufwand auch dann abzugsfähig, wenn, wie insbesondere bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden, eine repräsentative Mitveranlassung nicht auszuschließen ist:

- Die betriebliche (= sachliche) Veranlassung muß weit überwiegen.
- Diese weit überwiegende betriebliche Veranlassung muß vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden.
- Die Aufwendungen müssen den Gegebenheiten und Erfordernissen der jeweiligen Branche, dem das Unternehmen angehört, entsprechen.
- Die Höhe solcher Aufwendungen darf der jeweiligen Betriebsstruktur entsprechend nicht unangemessen hoch sein.

1.9. BEWEISFÜHRUNG DURCH DEN STEUERPFLICHTIGEN

Um sich die Abzugsfähigkeit von Werbeaufwendungen mit Repräsentativcharakter (B, insbesondere Bewirtungsspesen) zu sichern, muß in Zukunft den diesbezüglichen Belegen unbedingt mehr Aufmerksamkeit gewidmet werden: Bloße Gasthauszettel ohne weitere Hinweise waren schon nach der alten Rechtslage nicht abzugsfähig und werden es nach der neuen noch viel weniger sein!

Wie soll also ein Beleg aussehen, der den Beweis für seine betriebliche Veranlassung bringen kann:

- Der Beleg muß zunächst ordnungsgemäß im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein (Name und Anschrift des Lieferanten, Name und Anschrift Ihres Unternehmens soweit die Rechnung über S 1.000,-- beträgt, die Menge und die handelsübliche Bezeichnung, der Tag der Lieferung, das Nettoentgelt sowie der Steuerbetrag bzw. bei Rechnungen unter S 1.000,-- den Steuersatz.

- Klare Hinweise auf den betrieblichen Zweck (Name und Adresse der bewirteten bzw. beschenkten Personen, ins Detail gehende Hinweise auf getätigte Aufträge bzw. auf einen aufliegenden Schriftverkehr, der die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen bekräftigen kann). Auf die namentliche Benennung der bewirteten (beschenkten) Personen wird von der Finanzverwaltung sicherlich nur dann verzichtet werden, wenn die Namensfeststellung nicht zumutbar ist, wie z.B. bei Betriebsbesichtigungen.

- Sollte es Ihnen anläßlich der Bewirtung in Gaststätten gelingen, sich die Rechnung nicht nur vom Kellner ausstellen, sondern sich diese vom Gaststätteninhaber oder einer von ihm bevollmächtigten Person unterzeichnen zu lassen, wird dies den Betriebsprüfer sicherlich zusätzlich beeindrucken.

Aus dieser Aufzählung ist ersichtlich, daß auf den einzelnen Belegen jeder Hinweis, der seine betriebliche Veranlassung beweisen hilft, angebracht werden sollte. Machen Sie sich die Mühe, sie wird sich in niedrigeren Steuerzahlungen und kleineren Betriebsprüfungsmehrergebnissen bezahlt machen. Damit die diesbezügliche Prüfung und Ergänzung der Belege selbstverständlich und zur Routine wird, schlagen wir vor:

Verwenden Sie zur Prüfung aller Belege mit Werbecharakter, die auch Repräsentativcharakter haben (B), ein Formular. Wir haben ein solches Formular der vorliegenden Steuerinformation als Anregung beigeschlossen.

1.10. BEISPIELE FÜR ABZUGSFÄHIGEN "REPRÄSENTATIONSAUFWAND" (= WERBEAUFWAND MIT REPRÄSENTATIONSCHARAKTER - B)

Diese Gruppe von Aufwendungen (B) wird das große Schlachtfeld bei den Betriebsprüfungen darstellen:

- Bewirtungen und Übergabe von Geschenken mit Werbecharakter (Warengeschenke, Gratisproben) anläßlich von Veranstaltungen von Messen, Modeschauen, alle Werbecharakter tragenden Tagungen, Pressekonferenzen, Exkursionen, Werksbesichtigungen usw.

- Geschäftsanbahnungsspesen jeder Art, nicht nur betreffend den Warenabsatz, sondern auch betreffend die Warenbeschaffung, wie z.B. zur Erschließung neuer besserer Beschaffungsquellen oder zur Erschließung neuer Absatzmärkte (Unterkunfts- und Reisespesen von ausländ. Geschäftspartnern - unabhängig von der Regelung für die Exportwirtschaft)

- Erfrischungen im Hause, wie sie üblicherweise bei geschäftlichen Besprechungen gereicht werden (Mineralwasser, Limonaden, nicht zu teure alkohol. Getränke, Kaffee, Tee und Tabakwaren, ev. Würstchen, Sandwiches)

- "Schmiergelder" oder "Schmiergeschenke" wie sie etwa im Ostgeschäft üblich sind

- die üblichen Bewirtungsspesen in Gasthäusern und gehobenen Restaurants (nicht aber in Bars und Nachtlokalen)

- Weihnachtsgeschenke, soferne sie dem Beschenkten einwandfrei als Werbeträger deklariert sind. Es wird darauf zu achten sein, daß der Werbeträger leicht erkennbar ist und daß die diesbezügliche Kennzeichnung entsprechend dauerhaft ist

- Bewirtungsaufwand der Handelsvertreter, und zwar auch im erhöhten Ausmaße, da dieser in dieser Branche zum notwendigen Bestandteil des Berufes zu zählen ist

Diese Aufwendungen sind nur dann abzugsfähig, wenn alle genannten Voraussetzungen zutreffen (1.8.) und bewiesen werden können (1.9.). Verlassen Sie sich in Zukunft mehr auf ordentliche Belege und eine entsprechend gute Beweisführung und weniger auf die Freundlichkeit und gute Laune einer Betriebsprüfers!

1.11. UMSATZSTEUERLICHE AUSWIRKUNG DER NICHTABZUGSFÄHIGKEIT VON REPRÄSENTATIONS-AUFWENDUNGEN (C)

Alle Vorsteuern aus nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen (C) sind nicht abzugsfähig.

1.12. AUSWIRKUNGEN FÜR DIE BUCHHALTUNG

Es werden in der Buchhaltung sämtliche, sowohl die abzugsfähigen "Repräsentationsaufwendungen" (=Werbeaufwendungen i.S. vom A und B) als auch die steuerlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen (i.S. von C) verbucht. Nur der reine private Repräsentationsaufwand (D) ist nicht in die Buchhaltung aufzunehmen, da er ja nicht betrieblich bedingt ist.

Die Verbuchung des Werbe- und Repräsentationsaufwandes sollte damit auf folgenden Konten erfolgen:

- Auf das Konto "Werbeaufwand" kommen alle die Aufwendungen, die schon bisher als reiner Werbeaufwand bezeichnet worden sind, wie Annoncen in Zeitschriften, Plakatierung, Radio- und FS-Werbung, Prospekte, etc. und nunmehr auch die manchmal fälschlicherweise als Repräsentationsaufwendungen bezeichneten aber tatsächlich auch Werbeaufwand darstellenden Aufwendungen (A)

- Auf ein Konto "Anbahnungsspesen" (Beispiel unter 1.10.) sollten alle die Aufwendungen gebucht werden, die bisher als Repräsentationsaufwendungen bezeichnet worden sind, nunmehr aber nachgewiesen überwiegenderweise Werbeaufwand mit untergeordnetem Repräsentationscharakter darstellen (B). Die Verbuchung erfolgt netto, die Vorsteuer ist abzugsfähig. Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses wird dieses Konto möglichst aufzugliedern sein, um dem Finanzamt die Möglichkeit zu geben, entsprechende Nachweise zu fordern. Die Offenlegung in Form der Aufgliederung ist notwendig, um für den Fall, daß einzelne Positionen von der Finanzbehörde als nicht steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe festgestellt werden, etwaige strafrechtliche Folgen zu vermeiden.

- Auf das Konto "Repräsentationsaufwand" wird der Repräsentationsaufwand gebucht, der wohl betrieblich veranlaßt, aber steuerlich nicht mehr abzugsfähig ist (C). Die Verbuchung erfolgt mit dem Bruttobetrag, da die Vorsteuer nicht abgezogen werden darf.

Von vornherein wird bei all diesen Aufwendungen zu prüfen sein, ob sie tatsächlich zu Werbe- oder Repräsentationsaufwand gehören oder nicht schon dem unbestritten abzugsfähigen "freiwilligen Sozialaufwand" (z.B. Betriebsausflug, Betriebsheuriger, Getränke für Dienstnehmer etc.) oder "Reisekosten" (z.B. Ersatz von Verpflegungs- und Nächtigungskosten) zuzuornen sind.

1.13. WARUM SOLLEN AUCH DIE STEUERLICH NICHT ABZUGSFÄHIGEN, JEDOCH BETRIEBLICH BEDINGTEN REPRÄSENTATIONSAUFWENDUNGEN VERBUCHT WERDEN (C) ?

- Betrieblich bedingte Repräsentationsaufwendungen stellen weiterhin Betriebsausgabe dar, auch wenn sie nicht mehr steuerlich absetzbar sind.

- Die Buchhaltung wird nicht nur für fiskalische Zwecke geführt, sondern soll ja auch ein Instrumentarium für betriebliche Entscheidungen sein. Werden nun wesentliche betriebsbedingte Aufwendungen nicht erfaßt, so fehlt die Vergleichbarkeit dieser Aufwände mit den Ergebnissen der vorhergegangenen Rechnungsabschnitte, die Kontrolle über die Höhe und Wirksamkeit dieser Aufwendungen und die Möglichkeit, diese Aufwendungen in der Kostenrechnung etc. zu berücksichtigen.

- Bei Gesellschaften ist die buchmäßige Erfassung dieser Ausgaben unbedingt erforderlich, da sie ja im Namen und für Rechnung des Unternehmens getätigt werden und daher alle Gesellschafter betreffen.

- Die Verbuchung von nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen dient auch als bessere Verhandlungsbasis bei einer Betriebsprüfung: Haben Sie diese Aufwendungen nicht verbucht, wird der Betriebsprüfer eher annehmen, daß ein Teil des abzugsfähigen Werbeaufwandes tatsächlich nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen sind, haben Sie jedoch auch die nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen verbucht, kann der Betriebsprüfer dies nicht mehr ohne weiteres unterstellen.

ANGABEN ZUM NACHWEIS VON REPRÄSENTATIONSAUFWAND MIT ÜBERWIEGEND WERBEÄHNLICHEM CHARAKTER

(insbes. Bewirtungsspesen, Werbegeschenke etc. im Sinne des Erlasses BMfF, Zl. 258.774-IV/6/76 – „Spesenerlaß")

Tag der Bewirtung	Ort der Bewirtung
Bewirtete oder beschenkte Personen	
Hinweis auf überwiegend betriebliche Veranlassung (Geschäftsbeziehungen, Umsatz, Korrespondenz, Ein- oder Ausgangsrechnungen, etc.)	

BUCHUNGSANWEISUNG

Aufwand lt. Belegen	Brutto inkl. USt	Kto. Nr.	Netto exkl. USt	Kto. Nr.	Vorsteuer	Kto. Nr.
1	+		+		+	
2	+		+		+	
3	+		+		+	
Zwischensumme = Ausgabe	=		=		=	
abzügl. Privatanteil oder sonst. nicht abzugsf.	–		–		–	
somit steuerlicher Aufwand	=		=		=	

Verr.-Datum	Buchungshinweis	Dieser Nachweis wurde erstellt am von . . . . .

Copyright by WT-Gemeinschaft Halbgasse GesmbH, Nachdruck verboten.

Form.Nr. BH 7

REGELUNG FÜR EXPORTEURE

1.) Verordnung des BMfF.

Auf Grund einer (noch nicht erschienenen) Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen werden Steuerpflichtigen, die Ausfuhrumsätze tätigen, Durchschnittsätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (i.S. von B und C) gewährt. Diese Durchschnittsätze betragen:

2 v.T. für die ersten S 5.000.000,--
1 v.T. für die weiteren S 10.000.000,--
0,5 v.T. für alle weiteren Teile

des Gesamtbetrages der im Wirtschaftsjahr entstandenen Forderungen aus Ausfuhrumsätzen. Voraussetzung für die Gewährung der Durchschnittsätze ist, daß der Steuerpflichtige dem Finanzamt die Höhe der Ausfuhrumsätze bekanntgibt.

2.) Anwendung des Spesenerlasses neben der Verordnung!

Es sollten zuerst jedenfalls die Möglichkeiten des Gesetzes (des Erlasses) ausgeschöpft werden, die Durchschnittsätze laut Verordnung wird man erst anläßlich der Erstellung des Jahresabschlusses berücksichtigen.

Dazu ist es aber notwendig, daß Exporteure bzw. Unternehmer mit Ausfuhrumsätzen genauso vorgehen wie alle anderen Unternehmer. Folgende Überlegung machen diese Vorgangsweise empfehlenswert:

- Die Durchschnittsätze der Verordnung beinhalten auch den Werbeaufwand mit untergeordnetem Repräsentationscharakter (B), ein Aufwand, der aber, wenn er nachgewiesen ist, auch ohne der Verordnung in voller Höhe abgesetzt werden kann.

  (Der reine Werbeaufwand (incl. dem nunmehrigen Werbeaufwand i.S. von A) wird von dieser Verordnung nicht berührt und ist daher immer voll abzugsfähig.)

- Dieser Werbeaufwand mit untergeordnetem Repräsentationscharakter (B) ist allerdings von den Durchschnittsätzen abzuziehen und kann nicht neben den Durchschnittsätzen der Verordnung nochmals abgezogen werden.

- Eine solche Kürzung der Durchschnittsätze hat insoweit nicht zu erfolgen, als reine betrieblich bedingte, jedoch nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen (C) nachgewiesen werden.

Daher Konsequenz: Vorgangsweise nach unseren Ausführungen, Verordnung vorerst nicht beachten.

3.) Beispeil:

Ausfuhrumsätze 1976	S 12.000.000,--
Durchschnittsätze nach Verordnung:	
2 v.T. von S 5.000.000,--	" 10.000,--
1 v.T. von S 7.000.000,--	" 7.000,--
daher auf Grund der Verordnung absetzbare Repräsentationsaufwendungen brutto	S 17.000,--
- 10 % USt.	" 1.700,--
daher auf Grund der Verordnung absetzbare Repräsentationsaufwendungen netto	S 15.300,--

Varianten:

3.1.) Sind die nachgewiesenen Anbahnungsspesen (Werbeaufwand mit untergeordnetem Repräsentationscharakter im Sinne von B) und die nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen zusammen niedriger als der Betrag von S 17.000,--: Bei der Erstellung des Jahresabschlusses kommt nur die Verordnung zum Zuge.

z.B.: nachgewiesene Anbahnungsspesen brutto (incl. USt.)	S 6.000,--
nachgewiesene Repräsentationsaufwendungen brutto (incl.USt.)	" 7.000,--
nachgewiesen insgesamt brutto	S 13.000,--
Abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen nach Verordnung brutto	S 17.000,--

Daher Verordnung anwenden!

Eventuell von den nachgewiesenen Anbahnungsspesen bereits geltend gemachte Vorsteuern (8 % und 18 % in S 6.000,--) sind zurückzurechnen und S 1.700,-- (10 % v. S 17.000,--) als Vorsteuer geltend zu machen.

3.2.) Liegen die nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen und nachgewiesenen Anbahnungsspesen (brutto) gesamt über S 17.000,--, die nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen alleine jedoch darunter, sind die nachgewiesenen abzugsfähigen Anbahnungsspesen um den Differenzbetrag zwischen den auf Grund der Verordnung abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen und den tatsächlich nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen zu kürzen.

z.B.: nachgewiesene Anbahnungsspesen brutto		S 6.000,--
nachgewiesene Repräsentationsaufwendungen brutto		" 13.000,--
nachgewiesen insgesamt brutto		S 19.000,--
Absetzbar: Repräsentationsaufwendungen auf Grund der Verordnung (brutto)		S 17.000,--
nachgewiesene Anbahnungsspesen brutto	S 6.000,--	
- nicht mit nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen aufgebrauchter Betrag lt. Verordnung (17.000,-- - 13.000,--) (brutto)	" 4.000,--	" 2.000,--
daher insgesamt absetzbar (brutto)		S 19.000,--

Sind die Verhältnisse so wie bei diesem Beispiel, werden daher immer die nachgewiesenen Anbahnungsspesen (B) und Repräsentationsaufwendungen (C) zur Gänze abzugsfähig sein.

Die Vorsteuer kann in Höhe von S 1.7oo,-- (1o % von 17.ooo,--) plus der tatsächlich nachgewiesenen, in den zusätzlich geltend gemachten Anbahnungsspesen enthaltenen Vorsteuer (8 % bzw. 18 % in S 2.ooo,--) abgezogen werden:

z.B.: 1o % von 17.ooo,-- =	S 1.7oo,--
+ 8 % in 2.ooo,-- =	" 148,15
abzugsfähige Vorsteuer insgesamt	S 1.848,15
daher abzugsfähiger Aufwand netto (19.ooo,-- - 1.848,15 =)	S 17.151,85

Eventuell von den nachgewiesenen Anbahnungsspesen bereits geltend gemachte Vorsteuern sind bis zum Bruttobetrag von S 4.ooo,-- zurückzurechnen, da dieser Betrag in die Verordnung fällt und die Vorsteuer davon mit 1o % abgegolten wird (siehe vorstehendes Beispiel)

3.3.) Sind die nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen (C) alleine höher als S 17.ooo,--, können die nachgewiesenen Anbahnungsspesen (B) neben der Verordnung geltend gemacht werden.

z.B.: Anbahnungsspesen brutto	S 6.ooo,--
nachgewiesene Repräsentationsaufwendungen brutto	" 2o.ooo,--
	S 26.ooo,--
Absetzbar: nachgewiesene Anbahnungsspesen brutto	S 6.ooo,--
Repräsentationsaufwendungen auf Grund der Verordnung brutto	" 17.ooo,--
daher insgesamt absetzbar brutto	S 23.ooo,--

Die Vorsteuer kann in Höhe von 1.7oo,-- (1o % von 17.ooo,--) plus der tatsächlich nachgewiesenen, in den zusätzlich geltend gemachten (insgesamt angefallenen) Anbahnungsspesen enthaltenen Vorsteuer (8 % bzw. 18 % in S 6.ooo,--) abgezogen werden:

z.B.: 1o % von 17.ooo,-- =	S 1.7oo,--
+ 8 % in 5.ooo,-- =	" 37o,37
+ 18 % in 1.ooo,-- =	" 152,54
abzugsfähige Vorsteuer insgesamt	S 2.222,91
daher abzugsfähiger Aufwand netto (23.ooo,-- - 2.222,91 =)	S 2o.777,o9

Aus diesem Beispiel mit den verschiedenen Varianten ist ersichtlich, daß sich immer dann, wenn die nachgewiesenen Anbahnungsspesen (B) und die nachgewiesenen Repräsentationsaufwendungen (C) brutto den sich aus der Verordnung ergebenden Betrag für absetzbare Repräsentationsaufwendungen übersteigen, der Einzelnachweis der Aufwendungen auszahlt, weil dann nachgewiesene Anbahnungsspesen über die Durchschnittsätze der Verordnung hinaus geltend gemacht werden können.

Hinsichtlich der Vorsteuerberechnung empfiehlt es sich, von den nachgewiesenen Anbahnungsspesen laufend die Vorsteuer geltend zu machen und auch entsprechend zu buchen, auf dem Konto "Anbahnungsspesen" jedoch die abgezogene Vorsteuer und/ bzw. den Bruttobetrag des Aufwandes zusätzlich zu vermerken, damit eine am Ende des Jahres eventuell notwendige Rückrechnung ohne Schwierigkeiten erfolgen kann.

Auf dem Konto "Repräsentationsaufwendungen" wird immer brutto gebucht. Die Vorsteuer von den laut Verordnung dann abzugsfähigen Repräsentationsspesen wird hingegen erst anläßlich des Jahresabschlusses abgezogen.

Buchungsmodus betreffend Pflichtversicherungsbeiträge von GesmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern x)

Bank/Kassa

1)	SV-Beitrag 1. Qu. 79	9.000,-
2)	Berichtigter Nettogehalt o1 1979	15.790,-
3)	Berichtigter Nettogehalt o2 1979	15.790,-
4)	Nettogehalt o3 1979	15.790,-

Geschäftsführerverrechnung

1)	SV-Beitrag 1. Qu. 79	9.000,-	2)	Einbeh. SV-Beitrag anteilig o1	3.000,-
			3)	Einbeh. SV-Beitrag anteilig o2	3.000,-
			4)	Einbeh. SV-Beitrag anteilig o3	3.000,-

Gehälter

2)	Berichtigter Gehalt	o1 79	25.000,-
3)	" "	o2 79	25.000,-
4)	Gehalt	o3 79	25.000,-

Wohnungsbeihilfen

2)	o1	1979	30,-
3)	o2	1979	30,-
4)	o3	1979	30,-

Lohnsteuerverrechnung FA

2)	Berichtigte LSt o1 79	6.240,-
3)	" LSt o2 79	6.240,-
4)	LSt. o3 79	6.240,-

Legende:

1) Zahlung des Pflichtbeitrages für das 1. Quartal 1979 in angenommener Höhe von 9.000,- S durch die GesmbH im Namen des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

2)-4) Anläßlich des der SV-Beitragsvorschreibung für das 1. Quartal 1979 nächstfolgenden Gehaltsabrechnungszeitraumes (im Beispiel angenommen mit o3 79) erfolgt die Aufrollung der Gehälter o1 - o2.

Angenommenes Beispiel: Unveränderter Bruttogehalt o1 - o3 1979 25.000,- S; Lohnsteuer 1.568,- S (Lohnsteuerbemessungsgrundlage = 25.000,- S ./. auf einen Monat entfallende SV-Beiträge i. H. v. 3.000,- S, daher 22.000,- S.