

Dr. Alexander Tauber, Seniorpartner
Dr. Matthias Karl, Partner
Dr. Harald Munter, Partner
Dr. Armin Kofler
Dr. Raphaela Rossmann
Dr. Karol Plankensteiner
Dr. Marvin Lechl, Assistent

An unsere Mandanten
Unternehmen und Freiberufler

In Kooperation mit / in cooperazione con:
GROSSMANN & PARTNER, Bozen/Bolzano
Dr. Walter Großmann
Dr. Andreas Bastianutto

Brixen, 29. Januar 2025 / at

Rundschreiben

Haushaltsgesetz 2025: Neuerungen für Unternehmen und Freiberufler

Das mit 1. Jänner 2025 in Kraft getretenen Haushaltsgesetz für 2025¹ enthält dieses Jahr zahlreiche Neuerungen im Steuerbereich. Darüber hinaus wurde im Rahmen der allgemeinen Steuerreform eine Revision der Einkommenssteuer² vorgenommen. Schließlich wurden auch mit der sogen. Aufschubverordnung³ verschiedene Änderungen genehmigt.

Viele Änderungen sind noch unklar, in den nächsten Wochen erwartet man sich im Rahmen verschiedener Veranstaltungen der Fachpresse und später durch Rundschreiben der Einnahmenagentur die ersten Klärungen.

Mit diesem Rundschreiben möchten wir Sie über die wichtigsten Neuerungen für Unternehmen und Freiberufler informieren, gegliedert nach folgenden Bereichen:

- 1) *Begünstigungen und Beihilfen*
- 2) *Neuerungen in Zusammenhang mit Mitarbeitern*
- 3) *Sonstige Neuerungen*

Die Neuerungen im Bereich der MwSt. und für Privatpersonen werden in getrennten Rundschreiben erläutert werden.

¹ Gesetz Nr. 207 vom 30.12.2024, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik am 31.12.2024

² D.Lgs. Nr. 192 vom 13.12. 2024

³ D.L. Nr. 202 vom 27.12.2024

1) BEGÜNSTIGUNGEN UND BEIHILFEN

Reinvestitions- prämie⁴

Eine der bedeutenden, im Haushaltsgesetz enthaltenen Begünstigungen für die Unternehmen betrifft eine Reinvestitionsprämie für Kapitalgesellschaften, beschränkt für die Steuerperiode 2025, mit der Verminderung der Körperschaftssteuer Ires von 24 Prozent auf 20 Prozent. Die Begünstigung betrifft die Kapitalgesellschaften, die gewerblichen Körperschaften und die nicht ansässigen Gesellschaften mit Betriebsstätte in Italien.

Es sind fünf Voraussetzungen vorgesehen, wobei die ersten beiden die Gewinne und die Neuinvestitionen betreffen, die letzten drei hingegen das Personal:

- 1) Der handelsrechtliche Bilanzgewinn 2024 muss im Ausmaß von 80 Prozent einer eigenen, nicht ausschüttbaren Rücklage zugeführt werden („Reinvestitionsrücklage“). Es handelt sich dabei um den Gewinn vor der Zuweisung an die gesetzliche Rücklage. Diese Gewinnrücklage unterliegt einer Sperrfrist von zwei Jahren, darf also nicht bis 31. Dezember 2026 ausgeschüttet werden⁵.
- 2) Es müssen Neuinvestitionen durchgeführt werden, und zwar im Ausmaß des höheren Betrages zwischen 30 Prozent der Reinvestitionsrücklage und 24 Prozent des Bilanzgewinns 2023, und sie müssen zumindest 20.000 Euro betragen. Die Realisierung ist spätestens bis zur Abgabefrist der Steuererklärung für das Geschäftsjahr 2025 (derzeit 31. Oktober 2026) abzuschließen. Die Neuinvestitionen in Sachanlagen oder in immaterielle Vermögenswerte müssen die Güter der Investitionsförderung „Industrie 4.0“ oder „Transitionsplan 5.0“ betreffen. Die Bestimmung spricht hier nur von neuen Investitionsgütern mit den genannten Merkmalen, es müssen also nicht die komplexen Vorschriften für die Inanspruchnahme der entsprechenden Förderungen beachtet werden. Diese Neuinvestitionen im Rahmen der Reinvestitionsprämie sind laut derzeitiger Auslegung unabhängig von den Steuerguthaben für Neuinvestitionen nach Industrie 4.0 oder nach dem Transitionsplan 5.0, wobei man wahlweise Letztere auch nicht beanspruchen kann. Der ermäßigte Ires-Satz ist mit den Steuerguthaben kumulierbar. Die Neuinvestitionen

⁴ Absätze 436–444 von Artikel 1 des G. 207/2014

⁵ Die Sperre betrifft nur die Reinvestitionsrücklage, nicht hingegen die etwaigen anderen freien Rücklagen. Die Gewinnrücklage kann gegebenenfalls zur Abdeckung von Verlusten oder zur Aufstockung des Gesellschaftskapitals verwendet werden.

dürfen nicht innerhalb der folgenden fünf Jahre veräußert, ins Ausland verbracht oder außer Betrieb genommen werden⁶.

3) Die Jahresarbeitseinheiten (JAE) bzw. die Anzahl der Beschäftigten im Jahr 2025 dürfen nicht geringer sein als der entsprechende Durchschnitt der Jahre 2022–2024.

4) Im Jahr 2025 muss eine Erhöhung der unbefristet Beschäftigten um zumindest ein Prozent erfolgen, wobei bei verbundenen Unternehmen die Zu- und Abgänge innerhalb der Gruppe zu berücksichtigen sind.

5) Es darf in den Jahren 2024–2025 keine Lohnausgleichskasse beansprucht worden sein bzw. werden, ausgenommen jene für vorübergehende Sachverhalte oder für jahreszeitlich bedingte Witterungseinflüsse.

Werden die fünf vorgenannten Voraussetzungen erfüllt und die Bedingungen für Beibehaltung der Begünstigung (Nichtausschüttung der Rücklage und Sperrfrist für die Abtretung) beachtet, steht der ermäßigte Ires-Satz von 20 Prozent für den gesamten steuerpflichtigen Gewinn der Steuerperiode 2025 zu, unabhängig vom Gewinn 2024 oder der Gewinnrücklage. Es sind diesbezüglich keine Schwellen oder Sockelbeträge vorgesehen.

Dadurch können sich bedeutende Steuervorteile für jene Kapitalgesellschaften ergeben, die in der Steuerperiode 2025 einen wesentlichen Zuwachs des Steuergewinns verzeichnen, und dies unabhängig von den Gewinnen der Vorjahre.

Beihilfen für Neuanstellungen⁷

Der Sonderabzug von 20 % der Lohnkosten für Neuanstellungen wird bis zum 31.12.2027 verlängert. Voraussetzung hierzu ist eine Erhöhung der Anzahl der zeitlich unbeschränkt Beschäftigten. Konkret können somit 120 % der Lohnkosten für die Neuanstellungen in Abzug gebracht werden.

Beihilfe Transition Industrie 5.0⁸

Für die Investitionsförderungen laut Transitionsplan 5.0 werden einige Vereinfachungen vorgesehen. Sie betreffen unter anderem die Berechnung der Energieeinsparung sowie die Zuerkennung der Beihilfen über die Energiedienstleister EScO. Für Investitionsvolumina zwischen 2,5 und zehn Mio. Euro werden die gestaffelten Beihilfen rückwirkend auf bis zu 45 Prozent erhöht (je nach Energieersparnis). Auch für die Photovoltaikmodule werden die Beihilfen erhöht.

⁶ Die Überwachungsfrist gilt also bis 2030 oder 2031, je nachdem ob die Investition 2025 oder 2026 durchgeführt wird.

⁷ Abs. 399 und 400

⁸ Abs. 427

**Beihilfe Industrie
4.0⁹**

Die Beihilfen für Industrie 4.0 für Sachanlagen werden für 2025 bestätigt (20 % für Neuinvestitionen bis zu 2,5 Millionen Euro, 10 % für Investitionen von 2,5 Mio. bis 10 Mio. sowie 5 % für Investitionen ab 10 Mio.). Gestrichen wurden hingegen die Beihilfen für die immateriellen Güter. Neu ist zudem eine gesamtstaatliche Deckelung von insgesamt 2,2 Milliarden Euro und ein entsprechendes Meldeverfahren mit Voranmeldung und Abschlussmeldung. Davon ausgenommen sind die bis 31. Dezember 2024 erfolgten Vormerkungen.

**Freistellung von
Rücklagen¹⁰**

Die Sonderbestimmung betrifft die Rücklagen unter Steueraussetzung, die im Jahresabschluss 2023 bestehen und im Abschluss 2024 noch vorhanden sind. Diese Rücklagen können durch eine Ersatzsteuer von zehn Prozent freigestellt werden. Dies hat in der Steuererklärung für 2024 zu erfolgen.

Die Bestimmung spricht von Rücklagen unter Steueraussetzung. Es handelt sich um Rücklagen, die je nach Form der Aussetzung im Falle einer Ausschüttung (oder auch nur einer anderweitigen Verwendung) zu einer Besteuerung in der Gesellschaft führen. In der Regel handelt es sich um Aufwertungsrücklagen, die aufgrund früherer Aufwertungsgesetze durchgeführt worden sind und als solche mit Benennung des entsprechenden Gesetzes unter dem Eigenkapital ausgewiesen sind.

**Begünstigte Zu-
weisung an
Gesellschafter¹¹**

Das Haushaltsgesetz hat für Personen- und Kapitalgesellschaften wieder die Möglichkeit vorgesehen, nicht direkt verwendete Immobilien und andere in öffentlichen Registern eingetragene Gegenstände (z. B. Fahrzeuge, Sportboote, u. a.) in begünstigter Form aus dem Unternehmen herauszunehmen bzw. zu „privatisieren“. Es können so etwaige Probleme mit den sogenannten Schein- oder nicht operativen Gesellschaften günstig gelöst werden, auch wenn sich diese Problematik mit der Revisionsverordnung der Einkommensteuern abgeschwächt hat, mit welcher die Koeffizienten für die Ermittlung der Mindesterloße wesentlich herabgesetzt wurden (siehe unten).

Bei der gegenständlichen Bestimmung handelt es sich im Wesentlichen um die Neuauflage der gleichen Begünstigung aus dem Jahr 2023. Die begünstigte Entnahme oder „Privatisierung“ der erwähnten, nicht (mehr) betrieblich genutzten Gegenstände kann durch eine der drei nachfolgenden Transaktionen erfolgen, für welche jeweils unterschiedliche steuerliche und gesellschaftsrechtliche Aspekte zu berücksichtigen sind:

⁹ Abs. 445

¹⁰ Art. 14 D.Lgs Nr. 192/2024

¹¹ Abs. 31-36

- Zuweisung an die Gesellschafter,
- Verkauf an die Gesellschafter,
- Umwandlung der Personen- oder Kapitalgesellschaft in eine einfache Gesellschaft.

Es ergeben sich steuerliche Vorteile für die Gesellschaft, aber auch für die Gesellschafter. Die Veräußerungsgewinne oder Mehrwerte aus der Zuweisung oder dem Verkauf unterliegen einer Ersatzsteuer von acht Prozent (10,5 Prozent im Falle von Scheingesellschaften), anstatt der normalen Besteuerung dieser Werte, die bei solchen Geschäftsvorgängen anfallen würde. Zudem kann für die Liegenschaften der Veräußerungsgewinn mit Bezug auf den aufgewerteten Katasterwert festgelegt werden.

Schließlich können die unter Steueraussetzung befindlichen Rücklagen, die bei der Zuweisung verwendet werden, mit einer Ersatzsteuer von 13 Prozent freigestellt werden.

Für die MwSt sind hingegen keine Erleichterungen vorgesehen, weil dies der EU-MwSt-Richtlinie widersprechen würde.

Die Zuweisung mit den entsprechenden Beschlüssen und Urkunden, der Verkauf sowie die begünstigte Umwandlung haben bis spätestens 30. September 2025 zu erfolgen.

Privatisierung für Einzelunternehmen¹²

Das Haushaltsgesetz sieht für die Einzelunternehmen die Möglichkeit einer begünstigten Privatisierung von betrieblich genutzten Liegenschaften vor. Es handelt sich um die Neuauflage einer Bestimmung aus dem Jahr 2015. Die Herausnahme der betrieblichen Immobilie aus dem Einzelunternehmen stellt grundsätzlich einen Eigenverbrauch dar. Daraus ergibt sich ein möglicher Veräußerungsgewinn, der durch eine ermäßigte Ersatzsteuer von acht Prozent (für Irpex und Irapp) abgegolten werden kann. Eine weitere Begünstigung besteht darin, dass der Veräußerungsgewinn mit Bezug auf den Katasterwert und nicht mit Bezug auf den gemeinen Wert festgelegt wird, wie ansonsten vorgesehen.

Die Privatisierung hat spätestens mit Datum 31. Mai 2025 zu erfolgen.

Für die MwSt sind keine Erleichterungen vorgesehen, weil dies aufgrund der EU-Vorschriften nicht zulässig wäre.

¹² Abs. 37

**Tourismus-
Bonus¹³**

Der Tourismusbonus „bonus alberghi“ für die energetische Wiedergewinnung und die erdbebensichere Anpassung für die Betriebe im Tourismusbereich ist bis 31.12.2025 verlängert worden. Die Beihilfe wird in Form eines Steuerguthaben in Höhe von bis zu 80 % der anerkannten Spesen gewährt und kann auch als Verlustbeitrag bis zu einem Höchstbetrag von 100.000 Euro an Kosten ausbezahlt werden.

2) NEUERUNGEN IN ZUSAMMENHANG MIT MITARBEITERN

**Reisespesenab-
rechnungen nur
mehr bargeldlos¹⁴**

Es werden verschiedene Maßnahmen vorgesehen, um die Abzugsfähigkeit von Bargeldzahlungen und somit die Schattenwirtschaft einzuschränken.

Die Erstattung der Reisekosten für Unterkunft und Verpflegung sowie der Fahrtkosten¹⁵ (ausgenommen ÖPNV) an die Mitarbeiter sind für Zwecke der Einkommensteuern und der Wertschöpfungssteuer Irapp nur dann abzugsfähig, wenn die entsprechenden Ausgaben bargeldlos, also durch rückverfolgbare Zahlungsmittel beglichen worden sind (z. B. Kreditkarte, Debitkarte, Banküberweisung, u. a.). Unverändert bleibt der bisherige Höchstbetrag für die Abzugsfähigkeit der Ausgaben für Unterkunft und Verpflegung, und zwar 180,76 Euro pro Tag im Inland bzw. 258,23 Euro im Ausland. Dies gilt sowohl für die unselbstständigen Arbeitnehmer als auch für die gleichgestellten Arbeitsverhältnisse (z. B. Verwalter).

Spiegelbildlich gilt für die Arbeitnehmer, dass die Erstattung der oben erwähnten Reisekosten nur dann steuerfrei ist, wenn die entsprechenden Ausgaben bargeldlos gezahlt werden. Dies betrifft im Einzelnen die Reisekosten für den Außendienst, wenn diese über Reisekostenabrechnungen anhand der entsprechenden Belege erstattet werden (und nicht durch die pauschalen Tagessätze). Im gegenteiligen Fall sind die betreffenden Ausgaben nicht erstattungsfähig, oder sie sind der Lohnsteuer und den Sozialabgaben zu unterwerfen.

Die Einschränkungen gelten für die ab 1. Jänner 2025 durchgeführten Erstattungen.

In der Praxis ist nun sicherzustellen, dass die Mitarbeiter die Zahlungen über eine Debit- oder Kreditkarte vornehmen, wobei laut derzeitiger Auslegung auch die eigene, persönliche Karte verwendet werden kann. Den

¹³ Art. 14, Abs. 1, D.L. 202/2024

¹⁴ Abs. 81–86

¹⁵ im Wesentlichen für Taxi und Mietwagen mit Fahrer

**Sachbezug bei
Firmenwagen¹⁶**

Spesenabrechnungen sind also zusätzlich zu den einzelnen Ausgabenbelegen auch die jeweiligen elektronischen Zahlungsbelege beizulegen.

Es wird eine Neuregelung für die Ermittlung des Sachbezugs der an Arbeitnehmer bereitgestellte Firmenwagen vorgenommen, die allein auf den Antriebsmotor abstellt, ohne wie bisher den jeweiligen Emissionswert zu berücksichtigen.

Unverändert gilt als Grundlage für die konventionellen Betriebskosten der jeweilige ACI-Tarifs des Fahrzeuges für 15.000 km im Jahr, welche wie folgt für den Sachbezug der privaten Nutzung pauschaliert wird:

- 50 % für alle Fahrzeuge (ausgenommen die nachstehenden)
- 10 % für Pkws mit reinem Elektroantrieb
- 20 % für Pkws mit Plug-in-Hybridmotor¹⁷.

Für Pkws mit Verbrennungsmotor, unabhängig ob mit Benzin- oder Dieselantrieb, wird der Prozentsatz der Jahresleistung somit einheitlich mit 50 Prozent festgesetzt, unabhängig von den Emissionswerten. Die Neuregelung führt zu einer beachtlichen Erhöhung der Sachbezüge, insbesondere für die am häufigsten verwendeten Mittelklassewagen.

Die Neuregelung gilt laut Wortlaut des Gesetzes für die Firmenwagen, die ab 1. Jänner 2025 neu zugelassen und neu zugewiesen werden. Im Gegensatz zur letzten Änderung im Jahr 2020, ist hier keine Übergangsregelung vorgesehen. Somit ist nicht klar, wie die bis 2024 zugelassenen Wagen zu behandeln sind, die bis Ende 2024 den Mitarbeitern übergeben worden sind. Für diesen Sachverhalt sollten die bisherigen Bestimmungen mit Bezug auf die Emissionswerte aufrechterhalten bleiben, nur ist dies momentan gesetzlich nicht geregelt. Ebenso ungeklärt ist die Regelung über die bis 2024 zugelassenen Wagen, die erst 2025 oder später den Mitarbeitern als Firmenwagen übergeben werden. Man erhofft sich diesbezüglich eine baldige Klärung.

Schwelle Sachbezug Arbeitnehmer¹⁸

Die 2024 vorgesehenen Schwellen für die Sachbezüge an die Arbeitnehmer bleiben auch für die Jahre 2025–2027 unverändert, und zwar im Allgemeinen 1.000 Euro, und für Arbeitnehmer mit steuerlich zulasten lebenden Kindern 2.000 Euro. Sie gelten sowohl für Lohnsteuerzwecke als auch für Sozialabgaben. Die Schwellen gelten auch für die vom Arbeitgeber

¹⁶ Abs. 48

¹⁷ Als solche gelten nur Fahrzeuge, die über das Stromnetz aufgeladen werden, nicht hingegen die hybriden Pkws ohne Lademöglichkeit.

¹⁸ Abs. 390 und 391

rückvergüteten Ausgaben für die Hausanschlüsse (Strom, Wasser, Gas) sowie für Mieten und Zinsen der Hauptwohnung.

Neu ist ein erhöhter Abzug von bis zu 5.000 Euro für Arbeitnehmer, die in den ersten zwei Jahren der Neuanstellung einen Arbeitsplatz in einer Entfernung von mehr als 100 km annehmen und ihren Wohnsitz dorthin verlegen. Der erhöhte Sachbezug gilt für die teilweise Ersetzung der Mietkosten durch den Arbeitgeber. Das Vorjahreseinkommen des Arbeitnehmers darf dabei nicht mehr als 35.000 Euro betragen haben.

3) SONSTIGE NEUERUNGEN

Scheingesellschaften¹⁹

Das Steuergesetz sieht Einschränkungen für die sogen. „Scheingesellschaften“ oder „nicht operativen Gesellschaften“ vor. Es handelt sich dabei um Gesellschaften, welche als untätig eingestuft werden, weil bestimmte Mindesterloße, welche aufgrund von Rentabilitäts-Koeffizienten der einzelnen Vermögenswerte ermittelt werden, nicht erzielt werden. Dies trifft in der Regel auf Immobilien- oder Beteiligungsgesellschaften mit hohen Vermögenswerten und geringen Erlösen bzw. keiner betrieblichen Tätigkeit zu.

Die Gesellschaft hat in diesem Fall ein tabellarisch festgelegtes Mindesteinkommen zu besteuern, der Ires-Satz wird um 10,5 Punkte von 24 auf 34,5 Prozent erhöht, etwaige Steuerverluste gehen verloren und können nicht vorgetragen werden. Bei der Mehrwertsteuer gibt es Einschränkungen bei den Vorsteuerguthaben, die nur vorgetragen werden dürfen und nach drei Jahren verloren gehen²⁰.

Nun wurden rückwirkend ab der Steuerperiode 2024 die Koeffizienten für die Einstufung als untätige Gesellschaft und im gegebenen Fall für die Berechnung der steuerpflichtigen Mindesteinkünfte halbiert, ausgenommen jene für die Schiffe und die sogenannten anderen Vermögensgegenstände (andere Sachanlagen wie Maschinen und Ausrüstung, immaterielle Vermögenswerte und mehrjährige Aufwendungen). In Anlehnung an frühere Änderungen sollten die neuen Sätze auch für die Durchschnittsberechnung des gesamten Dreijahreszeitraumes gelten. Die Details gehen aus nachstehender Tabelle hervor²¹:

¹⁹ Art. 20 D.Lgs. 192/2014

²⁰ Letztere Einschränkung widerspricht laut Europäischem Gerichtshof den Grundsätzen der MwSt-System-Richtlinie.

²¹ Tabelle entnommen aus SWZ vom 13.12.2024

Die Änderung der Koeffizienten

Gegenstände	Erlöse für Tätigkeitstest		Ermittlung Einkünfte	
	bis 2023	ab 2024	bis 2023	ab 2024
Beteiligungen, Finanzinstrumente, Wertpapiere	2,00%	1,00%	1,50%	0,75%
Immobilien (ausgenommen die nachfolgenden)	6,00%	3,00%	4,75%	2,38%
Immobilien Kat. A/10	5,00%	2,50%	4,00%	2,00%
Wohnungen, aufgewertet oder erworben im Vorjahr oder in den zwei Vorjahren	4,00%	2,00%	3,00%	1,50%
Immobilien in Gemeinden < 1.000 Einwohner	1,00%	0,50%	0,90%	0,45%
Schiffe	6,00%	6,00%	4,75%	4,75%
Andere Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und mehrjährige Aufwendungen	15,00%	15,00%	12,00%	12,00%

Repräsentations- spesen²²

Auch für die Repräsentationsausgaben sowie Reisekosten der Unternehmer und Freiberufler wird – wie bei den Reisekosten der Mitarbeiter – die Pflicht der bargeldlosen Zahlungen eingeführt. Diese Kosten sind ab 1. Januar 2025 für Zwecke der Einkommensteuern und der Wertschöpfungssteuer Irap nur mehr dann abzugsfähig, wenn die entsprechenden Ausgaben durch rückverfolgbare Zahlungsmittel beglichen worden sind (z. B. Kreditkarte, Debitkarte, Banküberweisung, u. a.).

Zertifizierte Mail- Adresse auch für Verwaltungs- räte²³

Für die im Handelsregister eingetragenen Verwalter von Unternehmen wird die Pflicht zur Einrichtung und Hinterlegung einer zertifizierten E-Mail-Adresse (PEC) eingeführt.

Die Bestimmung spricht von Verwaltern von Gesellschaften. Sie betrifft somit nicht nur den gesetzlichen Vertreter (z. B. Alleinverwalter, Vorsitzender oder stellvertretender Vorsitzender des Verwaltungsrates), sondern alle Verwalter bzw. Mitglieder des Verwaltungsrates von Gesellschaften. Unter dem Begriff Gesellschaften sind nicht nur die verschiedenen Rechtsformen der Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA), sondern auch die Personengesellschaften (OHG und KG) zu berücksichtigen, und womöglich auch die Genossenschaften, nachdem auch diese im Handelsregister einzutragen sind.

Es fehlen jedoch weitere Bestimmungen über die zeitliche Wirkung und die praktische Umsetzung.

Gerne stehen wir für eventuelle Rückfragen oder Klärungen zur Verfügung.
Mit freundlichen Grüßen

Dr. Alexander Tauber

²² Abs. 81 bis 83

²³ Abs. 860