

26. November 2007

BMF-010203/0475-VI/6/2007

An

Finanzämter

Großbetriebsprüfung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Region West, Regionalmanagement

Salzburger Steuerdialog 2007, Ergebnisse Einkommensteuer

Salzburger Steuerdialog vom 7.-10. Mai 2007

1. § 2 EStG 1988, Liebhabereiverordnung

Abgrenzung „große“ - „kleine“ Vermietung

Sachverhalt

In einem Gebäude werden drei Eigentumswohnungen vermietet.

Fragestellung

Liegt eine große oder eine kleine Vermietung vor?

Lösung

Die Vermietung von Eigentumswohnungen ist, unabhängig von der Anzahl der vermieteten Wohnungen und unabhängig von der Nutzung durch den Mieter, als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-VO (so genannte „kleine Vermietung“) zu qualifizieren. „Entgeltliche Gebäudeüberlassung“ iSd § 2 Abs. 3 Liebhaberei-VO („große Vermietung“) liegt bei Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten vor, sofern es sich nicht um Wohnungseigentum oder (Mit-)eigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handelt (vgl. Punkt 12.1 Liebhabereirichtlinien).

Beurteilungseinheit bei der Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, ist grundsätzlich die einzelne Eigentumswohnung, es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen wird einheitlich bewirtschaftet (siehe dazu Punkt 2.2.3. Liebhabereirichtlinien).

2. § 2 EStG 1988

Steuerbarkeit von Leistungen aus Verdienstauffallversicherungen (so genannter Fixkosten- Schutz) bei Arbeitnehmern (§ 2 Abs. 3 EStG 1988 sowie § 16 EStG 1988; § 18 EStG 1988)

Sachverhalt

Das AMS hat im Zuge der Gewährung von Notstandshilfe beim Finanzamt angefragt, ob Zahlungen einer Verdienstauffallversicherung an Arbeitnehmer bei Arbeitslosigkeit steuerbare Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 darstellen. Eine Einstufung als steuerbare Einkünfte hätte dabei ua. zur Folge, dass die Notstandshilfezahlungen um diese geleisteten Beträge zu kürzen wären (§ 36a AIVG).

Gegenständliche Verdienstauffallversicherung gewährt Versicherungsschutz bei Krankheit, Berufs- und Erwerbsunfähigkeit sowie unverschuldeter Arbeitslosigkeit (für Arbeitnehmer) für die Dauer von höchstens zwölf Monaten. Die Höchstversicherungssumme beträgt monatlich 1.000 Euro. Abgeschlossen wird die Verdienstauffallversicherung mit dem Zweck, regelmäßig wiederkehrenden Zahlungsverpflichtungen (zB Kreditraten) auch im Falle von Krankheit, Berufs- und Erwerbsunfähigkeit sowie unverschuldeter Arbeitslosigkeit nachzukommen.

Als Versicherungsnehmer kommen auch Arbeitnehmer im Falle von unverschuldeter Arbeitslosigkeit in Betracht. Entsprechend den Allgemeinen Versicherungsbedingungen gilt als Arbeitnehmer, wer vor Beginn der ersten Arbeitslosigkeit oder bei Beginn des Versicherungsschutzes mindestens 12 Monate ununterbrochen beim selben Arbeitgeber mindestens 18 Stunden pro Woche sozialversicherungspflichtig beschäftigt war (§ 1 Z 7 Allgemeine Versicherungsbedingungen für die Verdienstauffallsversicherung - VAV).

Der Versicherer rechtfertigt in einer an das AMS abgegebenen Stellungnahme die Nichtsteuerbarkeit der Versicherungsleistungen mit folgender Begründung: "*Bei unserem Produkt löst aber nicht ein (möglicher) Einkommensverlust des Versicherungsnehmers den*

Versicherungsfall aus, es ist somit bedingungsgemäß egal, ob der Versicherungsnehmer tatsächlich weniger verdient oder er zB durch eine weitere Versicherung ein Zusatzeinkommen bezieht und in Summe somit gar keinen Einkommensverlust erleidet."

Bei Arbeitslosigkeit ist der Leistungsbezug daran geknüpft, dass der Versicherungsnehmer die Arbeitslosigkeit insbesondere durch eine Bestätigung des Arbeitsmarktservices nachweist (§ 6 Z 3 Allgemeine Versicherungsbedingungen für die Verdienstausschlagsversicherung - VAV).

Fragestellung

Stellen Leistungen aus einer Verdienstausschlagsversicherung beim Arbeitnehmer steuerbare Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 (§ 25 EStG in Verbindung mit § 32 Z 1 lit. a EStG 1988) dar? Können die vom Arbeitnehmer geleisteten Versicherungsprämien Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 oder allfällig Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 darstellen?

Lösung

Entsprechend der Judikatur zur „Loss of Licence-Versicherung“ (VwGH 27.2.2002, 96/13/0101) sind die eigenen Prämienzahlungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da kein ausschließlicher Zusammenhang zur Einkunftsquelle besteht. Dementsprechend sind die Leistungen aus einer Verdienstausschlagsversicherung keine einkommensteuerbaren Einnahmen. Wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG 1988 liegen nicht vor, weil die Bezugsdauer mit 12 Monaten begrenzt ist.

Prämienzahlungen stellen auch keine Sonderausgaben dar, da ein Mischvertrag vorliegt, der in § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 keine Deckung findet.

3. § 4 Abs. 3, § 4 Abs. 10, § 24 EStG 1988

**Gewinnermittlung nach Erwerb eines
Mitunternehmeranteils/Einzelunternehmens mit
Gewinnermittlung § 4 Abs. 3 EStG 1988**

Sachverhalt

Es wird ein Einzelunternehmen/MU-Anteil mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erworben und soll vom Erwerber ebenfalls eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erfolgen.

Fragestellung

Nach EStR 2000 Rz 6002 ist vom Erwerber eines Anteils einer Mitunternehmerschaft mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein Rückwechsel von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu vollziehen. Dabei entsteht ein (auf sieben Jahre zu verteiler) Übergangsverlust. Diese Rechtsansicht wird kritisiert. Für Einzelunternehmen besteht in den EStR 2000 keine generelle Aussage dazu, doch lässt sich aus EStR 2000 Rz 7036 (Betriebserwerb gegen Rente) das Gegenteil ableiten. Ist die Aussage in EStR 2000 Rz 6002 richtig?

Lösung

Sofern steuerliche oder unternehmensrechtliche Vorschriften nicht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichten, kann der Erwerber eines als Einzelunternehmen geführten Betriebes die Gewinnermittlungsart frei wählen. Aus dem Umstand, dass der Veräußerer eines Betriebes mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aus Anlass der Veräußerung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wechseln muss, kann daher nicht abgeleitet werden, dass der Erwerber des Betriebes seine betriebliche Tätigkeit zwingend als Bilanzierer beginnt und - sollte er die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bevorzugen - sodann zu dieser Gewinnermittlung wechselt. Ein allfällig vom Veräußerer zu ermittelnder Übergangsgewinn hat daher beim erwerbenden Einzelunternehmer nicht zwangsläufig einen korrespondierenden Übergangsverlust beim Erwerber zur Folge.

Der Erwerber eines Einzelunternehmens mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hat den Kaufpreis aufzuteilen in einen Anteil, der auf das Umlaufvermögen entfällt, und einen Anteil, der auf das Anlagevermögen inklusive Firmenwert entfällt. Der Anteil, der auf das Umlaufvermögen entfällt, ist sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig, der auf das Anlagevermögen und den Firmenwert entfallende Anteil ist zu aktivieren. Da der Kaufpreisanteil für das Umlaufvermögen als Betriebsausgabe abgesetzt wird, bleibt kein Raum für den Ansatz eines Übergangsverlustes.

Entsprechendes gilt beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. EStR 2000 Rz 6002 wird entsprechend geändert werden.

4. § 11a EStG 1988

Behandlung von Einkommensteuergutschriften auf dem Abgabenkonto

Sachverhalt

1. Auf dem Abgabenkonto wird am 1. September 2006 der ESt-Bescheid 2005, der zu einer Gutschrift von 15.000 Euro führt, verbucht. Diese Gutschrift wird zur Gänze mit fälligen betrieblichen Abgaben (L, DB, USt) verrechnet.
2. Auf dem Abgabenkonto wird am 1. Oktober 2006 der ESt-Bescheid 2005, der zu einer Gutschrift von 20.000 Euro führt, verbucht. Diese Gutschrift wird im Umfang von 15.000 Euro mit fälligen betrieblichen Abgaben (L, DB, USt) verrechnet.
3. Auf dem Abgabenkonto wird am 1. November 2006 der ESt-Bescheid 2005, der zu einer Gutschrift von 5.000 Euro führt, verbucht. Auf dem Abgabenkonto besteht kein Rückstand. Am 15. November wird die Gutschrift mit der ESt-VZ 10-12/2006 in Höhe von 4.000 Euro verrechnet.

Fragestellung

Wie sind diese Sachverhalte im Hinblick auf § 11a EStG 1988 zu würdigen?

Lösung

Die Gutschrift von Einkommensteuer auf dem Abgabenkonto führt zunächst noch nicht zu einer Einlage ins Betriebsvermögen, erst eine allfällige weitere Verfügung kann eine Einlagehandlung darstellen.

Zu Fall 1 und 2:

Die Verrechnung einer Einkommensteuergutschrift mit fälligen Schuldingkeiten aus Betriebssteuern führt zu einer Einlage, die im Hinblick auf den „Zwangscharakter“ der Einlage als betriebsnotwendig anzusehen ist. Im Fall 2 liegt im Umfang von 15.000 Euro eine betriebsnotwendige Einlage vor.

Zu Fall 3:

Es liegt zur Gänze ein außerbetrieblicher Vorgang vor (keine Einlage, keine Entnahme).

5. § 11a EStG 1988

Automatische Verrechnung von Privatforderungen mit betrieblichen Rückständen

Sachverhalt

Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft verrechnet die Gutschrift aus einer eingereichten (privaten) Arztrechnung sofort mit rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen.

Fragestellung

Wie sind diese Sachverhalte im Hinblick auf § 11a EStG 1988 zu würdigen?

Lösung

Die Verrechnung einer privaten Gutschrift mit rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen führt (analog zu Punkt 4, Fall 1 und 2) zu einer Einlage, die im Hinblick auf den „Zwangscharakter“ der Einlage als betriebsnotwendig anzusehen ist.

6. § 11a EStG 1988

„Betragsgleiche“ Entnahmen und Einlagen (I)

Sachverhalt

Ein Betrieb hat keine nennenswerten Bankschulden. Am 15. November 2006 wird die ESt-VZ 10-12/2006 von 3.490 Euro vom Firmenkonto gemeinsam mit L, DB, DZ, USt bezahlt.

1. Der Unternehmer zahlt 3.500 Euro am 1. November von einem Privatkonto auf das Firmenkonto ein.

2. Der Unternehmer zahlt 3.500 Euro am 16. November von einem Privatkonto auf das Firmenkonto ein.

Fragestellung

Gemäß EStR 2000 Rz 3860e „*bestehen keine Bedenken, eine Entnahme dann unberücksichtigt zu lassen, wenn der Entnahme eine betragsgleiche Einlage gegenübersteht, die innerhalb von höchstens drei Tagen erfolgt*“. Wie sind diese Sachverhalte im Hinblick auf § 11a EStG 1988 zu würdigen?

Lösung

Die Voraussetzungen für die Neutralisierung von Entnahmen durch betragsgleiche Einlagen in EStR 2000 Rz 3860e werden gelockert.

Eine Entnahme bleibt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für § 11a EStG 1988 außer Ansatz, *soweit* ihr eine Einlage gegenüber steht, die innerhalb von *zehn Tagen* vor oder nach der Entnahme erfolgt und beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr stattfinden. Eine Betragsgleichheit ist somit nicht mehr erforderlich.

Davon ausgehend sind die Fälle wie folgt zu lösen:

Fall 1:

Da die Einlage mehr als zehn Tage vor der Entnahme (ESt-VZ) erfolgt, kommt der Einlage keine die Entnahme neutralisierende Wirkung zu. Die Vorgänge sind daher jeweils für sich zu beurteilen: Bei Ermittlung des nach § 11a begünstigungsfähigen Gewinnes bleibt die Einlage am 1. November mangels Betriebsnotwendigkeit unberücksichtigt, die Entnahme ist zu berücksichtigen.

Fall 2:

Die Einlage (3.500 Euro) erfolgt einen Tag nach der Entnahme (ESt-VZ). Der Einlage kommt daher neutralisierende Wirkung in jenem Umfang zu, der der vorhergehenden Entnahme (3.490 Euro) entspricht. Hinsichtlich der verbleibenden 10 Euro liegt eine nicht betriebsnotwendige Einlage vor.

7. § 11a EStG 1988

„Betragsgleiche“ Entnahmen und Einlagen (II)

Sachverhalt

Ein Gebäude wird zu 60% betrieblich und zu 40% privat genutzt. Das Gebäude wird durch einen Hagelsturm beschädigt, die Schadensbeseitigung kostet 20.000 Euro. Die Dachdeckerrechnung im Betrag von 20.000 Euro wird am 1. Oktober 2005 zur Gänze aus dem Betriebskonto bezahlt. Der Schaden ist zur Gänze durch eine Versicherung gedeckt, die Gebäudeversicherung überweist am 1. März 2006 einen Betrag von 20.000 Euro auf das Betriebskonto.

Fragestellung

Wie ist dieser Sachverhalt im Hinblick auf § 11a EStG 1988 zu würdigen?

Lösung

Die Bezahlung des auf den privat genutzten Teil entfallenden Betrages (8.000 Euro) stellt eine Entnahme dar. Diese Entnahme kann durch eine Bareinlage innerhalb von zehn Tagen (siehe Punkt 6) neutralisiert werden.

Gleiches gilt, wenn im selben Wirtschaftsjahr die auf den privaten Anteil entfallende Forderung gegen die Versicherung eingelegt wird. Erfolgt die Einlage der Forderung gegen die Versicherung nicht im selben Wirtschaftsjahr (zB weil der Anspruch gegen die Versicherung strittig ist), liegt keine Neutralisierung der Entnahme vor, sondern ist die Betriebsnotwendigkeit im Folgejahr zu prüfen.

8. § 24 Abs. 6 EStG 1988

Betriebsaufgabe - Betriebsveräußerung

Sachverhalt

Ein Hotel ist gleichzeitig Hauptwohnsitz des Unternehmers. Das Mobiliar (Einrichtung, Geräte) wird an den künftigen Betreiber veräußert, die Liegenschaft wird zurückbehalten und an den neuen Betreiber verpachtet. Für die Entnahme des Gebäudes wird § 24 Abs. 6 EStG 1988 beansprucht.

Fragestellungen

1. Liegt eine Betriebsaufgabe vor, auf die § 24 Abs. 6 angewendet werden kann oder eine Betriebsveräußerung, auf die § 24 Abs. 6 nicht angewendet werden kann (Hinweis auf EStR 2000 Rz 5575).

2. Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn auch das Mobiliar zunächst für fünf Jahre an den neuen Betreiber verpachtet und erst dann an ihn veräußert wird?

Lösung

Fall 1

Werden wesentliche Wirtschaftsgüter eines Betriebes an einen Erwerber veräußert, liegt eine Betriebsveräußerung auch dann vor, wenn andere wesentliche Wirtschaftsgüter (zB Gebäude) an den Erwerber lediglich vermietet werden, sodass dem Erwerber objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglicht wird (vgl. VwGH 12.1.79, 2600/78). § 24 Abs. 6 EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht.

Fall 2

Stellt eine Beendigung der aktiven Betriebsführung unzweifelhaft eine Betriebsaufgabe dar, ist eine Veräußerung außerhalb der Fünfjahresfrist für die Beurteilung als Betriebsaufgabe unschädlich. Sollte zum Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Betriebsführung bereits der Wille bestehen, Mobiliar und/oder Gebäude später zu veräußern, liegt keine Betriebsaufgabe vor. Die Realisierung der Absicht, betriebliche Wirtschaftsgüter zu veräußern, stellt einen betrieblichen Vorgang dar, der zu einer Betriebsveräußerung führt (vgl. VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353).

9. § 28 EStG 1988

Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage

Bisher wurde bei Dauervermietungen (Einkünfte aus VuV) ein Werbungskostenpauschalsatz von 20% der Einnahmen angewendet. Ab der Veranlagung 2006 ist nunmehr bei Dauervermietungen ein Abzug von pauschalierten Werbungskosten unzulässig (EStR 2000 Rz 5436). In oben genannten Fällen besteht nun die Schwierigkeit, die AfA-Bemessungsgrundlage zu ermitteln, da die AfA bisher aufgrund der Pauschalierung abpauschaliert war und daher die Ermittlung einer AfA-Bemessungsgrundlage unterblieb.

Fragestellung

Wie ist die AfA-Bemessungsgrundlage zu ermitteln?

Lösung

Ausgehend von der konkret maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage ist eine rechnerische AfA für Jahre auszuscheiden, für die die AfA durch Ansatz eines Pauschalsatzes ermittelt worden ist. Ab 2006 und den Folgejahren ist die AfA im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen.

Bundesministerium für Finanzen, 26. November 2007