

22. Oktober 2010

BMF-010203/0555-VI/6/2010

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

## **Salzburger Steuerdialog 2010, Zweifelsfragen zur Einkommensteuer, Ergebnisse**

### **Steuerdialog 2010**

### **Zweifelsfragen zur Einkommensteuer**

### **Ergebnisse**

### **Tätigkeitsvergütungen an einen Mitunternehmer**

### **Bezug habende Norm**

§ 23 Z 2 EStG 1988; EStR 2000 Rz 1127 ff, Rz 5801 ff

### **Sachverhalt**

Der Betrieb einer Fremdenpension wird in Form einer GesbR geführt. Der Gewinn wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. An der Gesellschaft beteiligt sind jeweils zur Hälfte die Ehegatten, die Betriebsliegenschaft steht jeweils im Hälfteeigentum der Gesellschafter. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag liegt dem Finanzamt vor.

Gewinne/Verluste werden laut Vertrag jeweils 50:50 aufgeteilt. Die Ehegattin „führt“ den Pensionsbetrieb und erhält dafür eine Tätigkeitsvergütung. Der Ehegatte bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und befindet sich in der „50%-ESt-Progressionsstufe“.

Es wird von der Mitunternehmerschaft insgesamt ein positives Betriebsergebnis erzielt und werden der Ehegattin unter Berücksichtigung des Vorweggewinnes (Tätigkeitsvergütung) entsprechend höhere positive Einkünfte zugerechnet, während beim Ehegatten, der keine

Tätigkeitsvergütung erhält, laufend ein Verlust gegeben ist, den er mit seinen positiven Einkünften aus nSA ausgleicht.

### **Beispiel: Gewinn der A + B - Ehegatten-Mitunternehmerschaft**

	<i>Gewinn gesamt</i>	<i>Tätigkeits- vergütung B</i>	<i>Anteil A – 50%</i>	<i>Anteil B – 50%</i>	<i>Gesamt B</i>
<i>2007</i>	<i>3.000</i>	<i>15.000</i>	<b>-6.000</b>	<i>-6.000</i>	<b>9.000</b>
<i>2008</i>	<i>2.000</i>	<i>18.000</i>	<b>-8.000</b>	<i>-8.000</i>	<b>10.000</b>
<i>2009</i>	<i>4.000</i>	<i>21.000</i>	<b>-8.500</b>	<i>-8.500</i>	<b>12.500</b>

Vielfach werden die „Vorweggewinne/Tätigkeitsvergütungen“ (die Bezeichnung ist in der Praxis nicht einheitlich) erst bei der Erstellung der Steuererklärungen für die Mitunternehmerschaft eingebucht. Eine tatsächliche Auszahlung der Tätigkeitsvergütungen erfolgt nicht.

### **Fragestellung**

Ist es für die steuerliche Anerkennung einer Tätigkeits-(Leistungs)vergütung erforderlich, dass sie tatsächlich auch an den Gesellschafter zur Auszahlung gelangt oder reicht es aus, dass erst bei Erstellung der Steuererklärungen eine buchmäßige Erfassung durch Einbuchung des Gewinnanteils (inkl. Vorweggewinn bzw. Tätigkeitsvergütung) auf das Kapitalkonto des Gesellschafters erfolgt, bzw., dass bei E/A-Rechnern oder Pauschalierern die Tätigkeitsvergütung überhaupt nur bei der Gewinnverteilung berücksichtigt wird, eine tatsächliche Auszahlung an den Mitunternehmer aber nicht erfolgt (angenommen wird, dass die eingebuchte Tätigkeitsvergütung grundsätzlich der Höhe nach angemessen ist)?

### **Lösung**

Der vorliegende Sachverhalt ist zunächst daraufhin zu untersuchen, ob eine Tätigkeitsvergütung oder ein Vorweggewinn (Gewinnvorab) vereinbart ist. Tätigkeitsvergütungen stellen Entgelte für Leistungen eines Gesellschafters dar, wenn sie nach der tatsächlich durchgeführten Abrede der Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft sein sollen und auch dann bezahlt werden sollen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt. Demgegenüber liegt ein Vorweggewinn (Gewinnvorab) und keine Tätigkeitsvergütung vor,

wenn einem Gesellschafter Vergütungen zB für Dienstleistungen vorweg aus dem Gewinn gewährt und diese nicht als Aufwand behandelt werden.

Im vorliegenden Fall muss von einer Tätigkeitsvergütung ausgegangen werden, da nur bei Vorliegen einer solchen und nicht bei einem Vorweggewinn einem Gesellschafter mehr zugeteilt werden kann, als an (Gesamt)Gewinn vorhanden ist. Aus der Vereinbarung eines Vorweggewinnes kann nämlich keine Einkünfteaufteilung resultieren, die - wie im vorliegenden Fall - einem Beteiligten einen Gewinn, dem anderen einen Verlust zuweist. Vielmehr ist bei vereinbartem Vorweggewinn der erzielte Gewinn alinear zu verteilen.

An Vereinbarungen unter nahen Angehörigen sind steuerlich erhöhte Anforderungen zu stellen. Ihre Anerkennung setzt voraus, dass sie einen klaren und eindeutigen Inhalt haben, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. EStR 2000 Rz 1127 ff). Der vorliegende Sachverhalt ist daher zunächst daraufhin zu untersuchen, ob er diesen Anforderungen entspricht. Das bloße „Einbuchen“ von Tätigkeitsvergütungen ohne zugrunde liegenden effektiven Zahlungen führt mangels Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung der Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen, sodass die vor Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütungen erzielten Ergebnisse der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen sind.

Aber selbst wenn die Vereinbarung und Abwicklung hinsichtlich der Tätigkeitsvergütung den Maßstäben für die Anerkennung von Verträgen unter Angehörigen entsprechen würde, ist zu berücksichtigen, dass die an die Ehegattin gewährte Tätigkeitsvergütung beim Ehegatten dauerhaft Verluste entstehen lässt, deren steuerliche Anerkennung die Qualifikation als (Beteiligungs)Liebhaberei entgegensteht. In diesem Fall sind nur die Einkünfte der Ehegattin (außerhalb eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO) steuerlich zu erfassen.

Im Fall der – hier nicht vorliegenden - Vereinbarung eines Vorweggewinnes liegt eine alineare Gewinnverteilung vor. In einem solchen Fall wäre darauf zu achten, dass die Einkünfteverteilung die unterschiedlichen Gesellschafterbeiträge angemessen widerspiegelt (vgl. VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069).

## **Steuerliche Auswirkungen der Insolvenz des Unternehmers auf den beteiligten atypisch stillen Gesellschafter**

### **Bezug habende Norm**

§ 24 Abs. 2 EStG 1988; EStR 2000 Rz 5993 ff

## **Sachverhalt**

An einer betriebsführenden GmbH sind mehrere atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Im Jahr 01 erfolgt der Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH. Die Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter weisen zum Zeitpunkt der Konkursöffnung, aus Verlustzuweisungen resultierend, negative Stände auf. Eine Auffüllungsverpflichtung der atypisch stillen Gesellschafter ist gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehen.

**Variante 1:** Im Jahr 01 wird das Konkursverfahren eröffnet und im Jahr 02 aufgehoben und die GmbH vollbeendet.

**Variante 2:** Der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens im Jahr 01 wird vom Konkursgericht mangels kostendeckenden Vermögens der Gesellschaft abgewiesen.

**Variante 3:** Im Jahr 01 erfolgt die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft. Im Laufe des Konkursverfahrens stellt der Gemeinschuldner den Antrag auf Abschluss eines Zwangsausgleiches (§ 140 Abs. 1 KO). Im Jahr 02 wird der Zwangsausgleich durch das Konkursgericht bestätigt (Ausgleichsquote 20%).

## **Fragestellung**

1. Werden in den oben genannten Fällen die atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisse beendet? Wenn ja, zu welchem Zeitpunkt?
2. Wann hat eine Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 zu erfolgen?
- 3.1. Für den Fall, dass der Zwangsausgleich bestätigt und die Gesellschaft nicht vollbeendet wird, bei wem ist in diesem Fall der aus dem Schuldnachlass (80%) resultierende Gewinn zu erfassen?
- 3.2. Nach Bestätigung des Zwangsausgleiches leisten die bereits vor Konkursöffnung beteiligten atypisch stillen Gesellschafter weitere Einlagen und erklären, das „stille“ Gesellschaftsverhältnis fortsetzen zu wollen. Ändert das etwas an der Zurechnung des Gewinnes aus dem Schuldnachlass im Rahmen des Zwangsausgleiches?
4. Wie wäre die steuerliche Beurteilung in diesen Fällen, wenn es sich nicht um einen atypisch stillen Gesellschafter, sondern um einen Kommanditisten handelt?

## **Lösung**

**Zu Frage 1.** (Werden in den oben genannten Fällen die atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisse beendet? Wenn ja, zu welchem Zeitpunkt?)

**Variante 1:** (Im Jahr 01 wird das Konkursverfahren eröffnet und im Jahr 02 aufgehoben und die GmbH vollbeendet):

Nach § 185 Abs. 2 UGB wird die stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst. Dieser Auflösungsgrund kann nicht abbedungen werden (*Krejci*, Gesellschaftsrecht I, 458, Pkt 6; ebenso *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht). Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage erlischt die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft mit der Konkurseröffnung über das Vermögen des Unternehmers.

**Variante 2:** (Der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens im Jahr 01 wird vom Konkursgericht mangels kostendeckenden Vermögens der Gesellschaft abgewiesen.)

Da es nicht zur Eröffnung des Konkursverfahrens kommt, besteht die stille Gesellschaft weiter.

**Variante 3:** (Im Jahr 01 erfolgt die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft. Im Laufe des Konkursverfahrens stellt der Gemeinschuldner den Antrag auf Abschluss eines Zwangsausgleiches (§ 140 Abs. 1 KO). Im Jahr 02 wird der Zwangsausgleich durch das Konkursgericht bestätigt (Ausgleichsquote 20%).

Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage erlischt die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft mit der Konkurseröffnung über das Vermögen des Unternehmers (siehe Antwort zu Variante 1).

**Zu Frage 2.** (Wann hat eine Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 zu erfolgen?)

**Variante 1:**

Da die Mitunternehmerschaft mit Konkurseröffnung erlischt, hat zu diesem Zeitpunkt die Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter zu erfolgen.

**Variante 2:**

Die Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter hat im Zeitpunkt des tatsächlichen Ausscheidens der jeweiligen Gesellschafter aus der stillen Gesellschaft zu erfolgen.

### **Variante 3:**

Da die Mitunternehmerschaft mit Konkurseröffnung erlischt, hat zu diesem Zeitpunkt die Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter zu erfolgen.

**Zu Frage 3.1.** (Für den Fall, dass der Zwangsausgleich bestätigt und die Gesellschaft nicht vollbeendet wird, bei wem ist in diesem Fall der aus dem Schuldnachlass (80%) resultierende Gewinn zu erfassen?)

Nach Konkurseröffnung eintretende Änderungen im Vermögensstand des Geschäftsinhabers haben keine Auswirkungen mehr auf den stillen Gesellschafter (vgl. *Margreiter in ecolex-script 1995/2*). Maßgebender Stichtag für die Auseinandersetzung ist der Auflösungsstichtag, das ist der Tag der Konkurseröffnung über den Unternehmer. Ein Gewinn aus dem Schuldnachlass ist daher nur dem Unternehmer zuzurechnen, nur er kann die Begünstigung des § 36 EStG 1988 in Anspruch nehmen.

**Zu Frage 3.2.** (Nach Bestätigung des Zwangsausgleiches leisten die bereits vor Konkurseröffnung beteiligten atypisch stillen Gesellschafter weitere Einlagen und erklären das „stille“ Gesellschaftsverhältnis fortsetzen zu wollen. Ändert das etwas an der Zurechnung des Gewinnes aus dem Schuldnachlass im Rahmen des Zwangsausgleiches?)

Eine Fortsetzung einer bereits aufgelösten stillen Gesellschaft ist nicht möglich; es ist vielmehr eine neuer Gesellschaftsvertrag zu schließen, der mit dem ursprünglichen Vertrag ident sein kann bzw. die ursprünglichen Gesellschafter so stellen kann, als hätte die stille Gesellschaft fortdauernd bestanden (*Hochedlinger/Fuchs*, stille Gesellschaft 1/230 mit Hinweis auf *Hämmerle/Wünsch*, Handelsrecht II, 411).

Der Vereinbarung, die stille Gesellschaft „fortsetzen“ zu wollen, kann angesichts der rechtlichen Tatsache, dass eine stille Gesellschaft während des Bestandes eines Konkursverfahrens nicht existieren kann, nur die Wirkung beigemessen werden, dass nach Konkursaufhebung eine neue stillen Gesellschaft gebildet werden soll. Da die Gesellschaftsgründung keine rückwirkende Kraft entfalten kann, ist auch in diesem Fall der Gewinn aus dem Schuldnachlass nur dem Unternehmer zuzurechnen.

**Zu Frage 4.** (Wie wäre die steuerliche Beurteilung in diesen Fällen, wenn es sich nicht um einen atypisch stillen Gesellschafter, sondern um einen Kommanditisten handelt?)

Die Eröffnung des Konkurses über eine KG führt zur Auflösung der Gesellschaft (§ 131 Z 3 iVm § 161 Abs. 2 UGB). Die Auflösung der Gesellschaft bewirkt allerdings noch nicht das Ende der Gesellschaft, sie ist vielmehr abzuwickeln bzw. zu liquidieren. Solange die KG nicht abgewickelt ist, besteht sie unternehmensrechtlich fort. Im Unterschied zur stillen Gesellschaft lässt die Konkurseröffnung eine KG als Mitunternehmerschaft nicht untergehen. Eine nach Konkurseröffnung abzuwickelnde Personengesellschaft ist ertragsteuerlich grundsätzlich wie eine werbende Gesellschaft zu behandeln. Dementsprechend hat bei den Gesellschaftern die Erfassung eines Veräußerungsgewinnes nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen. Die Erfassung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 hat daher zu erfolgen:

#### **Variante 1:**

Stellt die Abwicklung eine Betriebsaufgabe gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar, hat die Erfassung des Veräußerungsgewinnes in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem die Aufgabebearbeitungen so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb der KG die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0121). Sollte die Abwicklung keine Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 darstellen, ist für die Erfassung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 der Zeitpunkt der Verteilung des Massevermögens maßgebend, da es jedenfalls damit zur Beendigung der Mitunternehmerschaft kommt (vgl. VwGH 21.02.1996, 94/14/0160).

#### **Variante 2:**

Die Erfassung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 hat zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem er tatsächlich aus der Gesellschaft ausscheidet.

#### **Variante 3 und 3.1:**

Da die Konkurseröffnung den Bestand der Mitunternehmerschaft nicht berührt, ist der Gewinn aus dem Zwangsausgleich anteilig den Gesellschaftern, somit auch dem Kommanditisten zuzurechnen.

### **Variante 3.2:**

Da die KG nach dem Zwangsausgleich fortbesteht, ist ein „Fortsetzungsbeschluss“ nicht erforderlich. Der Sachverhalt ist daher auf einen Kommanditisten nicht übertragbar.

### **Umlaufvermögen bei Betriebsaufgabe: laufender Gewinn oder Aufgabegewinn?**

#### **Bezug habende Norm**

§ 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, § 24 Abs. 3 EStG 1988; EStR 2000 Rz 5663

#### **Sachverhalt**

Ein Lebensmitteleinzelhändler gibt den Betrieb auf und tätigt einen Warenabverkauf.

#### **Fragestellung**

- Ist der Verkauf des Umlaufvermögens im Rahmen einer Betriebsaufgabe als Teil des laufenden Gewinnes oder als Teil des Aufgabegewinnes zu erfassen?
- Wie ist der Verkauf des Umlaufvermögens im Rahmen einer Betriebsveräußerung zu behandeln?

#### **Lösung**

Gemäß EStR 2000 Rz 5663 gehören Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit zählen, auch dann zum laufenden Gewinn, wenn sie in engstem zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehen (ebenso *Doralt*, EStG 1988, § 24, Tz 133). Werden Waren im Aufgabezeitraum an Kunden veräußert, stellt dies einen im Rahmen der Ermittlung des laufenden Gewinnes zu erfassenden Geschäftsfall dar; lediglich atypische Veräußerungsvorgänge, wie die Veräußerung an einen anderen Unternehmer oder an frühere Lieferanten, sind im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinnes zu erfassen (ebenso *Doralt*, EStG 1988, § 24, Tz 134).

Im Fall einer Betriebsveräußerung sind an den Betriebserwerber mitveräußerte Warenbestände im Rahmen des Veräußerungsgewinnes zu erfassen, wobei der Erwerber im Rahmen der Ermittlung des Kaufpreises für den Betrieb Warenbestände idR höchstens mit dem Einstandspreis bewerten wird. Werden im Rahmen einer Betriebsveräußerung Waren – als für den Betrieb unwesentliche Wirtschaftsgüter - an Dritte veräußert, gilt das zur Betriebsaufgabe Gesagte entsprechend.



## **Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter Zurückbehaltung einzelner Waldparzellen**

### **Bezughabende Norm**

§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988; EStR 2000 Rz 2529

### **Sachverhalt**

Ein vollpauschalierter Land- und Forstwirt übergibt den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an den Sohn und behält sich zwei Waldparzellen zurück.

Der gesamte Betrieb umfasst 36 ha, wovon 20 ha auf landwirtschaftlich und 16 ha auf forstwirtschaftlich genutzte Flächen entfallen (bestehend aus 10 nicht zusammenhängenden Waldparzellen). Die zwei zurückbehaltenen Waldparzellen umfassen 3 ha. Sie werden weiter betrieblich genutzt.

### **Fragestellung**

- 1 Welche einkommensteuerlichen Konsequenzen löst die Zurückbehaltung der zwei Waldparzellen beim Übergeber aus?
- 2 Angenommen, der Übergeber behält sich nur den (Netto)Fruchtgenuss an zwei Waldparzellen zurück. Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus?

### **Lösung**

Zu 1.:

Durch die unentgeltliche Übertragung von 33 ha des ursprünglich 36 ha umfassenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergegangen, sodass der Vorgang eine unentgeltliche Betriebsübertragung iSd § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 darstellt. Durch diesen Vorgang ist der ursprünglich 36 ha umfassende Betrieb beim Geschenkgeber auf 3 ha geschrumpft. Der beim Geschenkgeber verbliebene Betriebsteil erstarkt - unabhängig davon, ob er vor der Übertragung einen Teilbetrieb dargestellt hat oder nicht - zu einem selbständigen Betrieb. Beim Geschenkgeber löst dieser Vorgang daher keine weiteren ertragsteuerlichen Konsequenzen aus.

Zu 2.:

Für den Geschenkgeber und den Geschenknehmer ergeben sich keine vom Fall 1 abweichenden Folgen. Der Umstand, dass der Geschenkgeber die ihm verbliebenen 3 ha

nicht auf Grundlage seines Eigentumsrechtes, sondern auf Grundlage eines (Netto)Fruchtgenusses nutzt, ist unbeachtlich, da es nicht darauf ankommt, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage betrieblich eingesetzte Wirtschaftsgüter genutzt werden.

### **Gewinnfreibetrag: Einbeziehung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage?**

#### **Bezug habende Norm**

§§ 10, 20 Abs. 2 EStG 1988; EStR 2000 Rz 3819 ff

#### **Sachverhalt**

- 1 Ein bilanzierender Steuerpflichtiger hält Wertpapiere zur Deckung einer Pensionsrückstellung in seinem Betriebsvermögen. Die Zinsen, die diese Wertpapiere abwerfen, unterliegen dem KESt-Abzug und sind endbesteuerungsfähig. Sie werden
  - a) nicht in die Veranlagung einbezogen,
  - b) (freiwillig) unter Anrechnung der KESt in die Veranlagung einbezogen.
- 2 A, B und C sind an der bilanzierenden ABC-KG beteiligt. Diese hält Wertpapiere zur Deckung einer Pensionsrückstellung für Angestellte in ihrem Betriebsvermögen. Die Zinsen, die diese Wertpapiere abwerfen, unterliegen dem KESt-Abzug und sind endbesteuerungsfähig. A, B und C halten ihre Beteiligung im Privatvermögen. Die Beteiligten versteuern ihre betrieblichen Beteiligungseinkünfte
  - a) ohne die endbesteuerten Kapitalerträge,
  - b) (freiwillig) inklusive der endbesteuerten Kapitalerträge unter Anrechnung der KESt.

#### **Fragestellung**

Ist in diesen Fällen der Gewinnfreibetrag mit oder ohne Berücksichtigung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zu ermitteln?

#### **Lösung**

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben nicht abzugsfähig, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder § 37 Abs. 8 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dies gilt auch dann, wenn im Wege des KESt-Abzuges oder der Veranlagung zu erfassende endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (freiwillig) einer Tarifbesteuerung unterworfen werden. § 20 Abs. 2 EStG 1988

steht der Einbeziehung endbesteuerungsfähiger in- oder ausländischer Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages entgegen. Dies gilt auch dann, wenn die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (freiwillig) tarifveranlagt werden.

Diese Rechtsansicht gilt für die Ermittlung der Höhe des Gewinnfreibetrages (wirksam daher ab der Veranlagung 2010). EStR 2000 Rz 3712 betreffend den Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit für den Gewinnfreibetrag nicht anzuwenden, sie bleibt aber für den Freibetrag für investierte Gewinne weiterhin aufrecht. Die EStR 2000 wird entsprechend angepasst werden.

In sämtlichen anfragegegenständlichen Fällen ist die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag daher ohne endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zu ermitteln. Der Abzug des Gewinnfreibetrages erfolgt im Fall 1 im Rahmen der Gewinnermittlung, die der Einkommensteuererklärung zugrunde gelegt wird. Im Fall 2 ist der Gewinnfreibetrag im Rahmen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO zu berücksichtigen. Der Gewinnfreibetrag ist in diesem Fall ebenfalls ohne Einbeziehung endbesteuerungsfähiger Kapitalerträge zu berechnen, auch wenn die endsteuerungsfähigen Kapitalerträge Bestandteil der festzustellenden betrieblichen Einkünfte sind.

## **Pensionsabfindung eines wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführers**

### **Bezug habende Norm**

§§ 24, 37 Abs. 5 , 32 Z 1 iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988; EStR 2000 Rz 6812 und Rz 6822

### **Sachverhalt**

Ein über 60-jähriger bereits seit 15 Jahren wesentlich beteiligter GmbH-Geschäftsführer beendet seine Tätigkeit. Sein Anspruch auf laufende Firmenpension wird auf seinen Wunsch durch eine Einmalzahlung abgefunden.

### **Fragestellung**

Wie ist die Pensionsabfindung steuerlich zu behandeln?

### **Lösung**

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit auch Gehälter und Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war. Die Abfindung der

Firmenpension ist im gegenständlichen Fall als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen.

§ 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sieht ua. vor, dass Veräußerungs- und Übergangsgewinne dann mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern sind, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Gemäß § 32 Z 1 lit. a iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden, auf Antrag auf drei Jahre verteilt zu erfassen, wenn der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt. Es erhebt sich die Frage, ob die abgefundene Firmenpension im Rahmen des § 37 Abs. 5 oder des § 32 Z 1 lit. a iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfassen ist. Dies ist nicht der Fall:

Die Abfindung der Firmenpension ist nicht im Rahmen der Ermittlung des nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigten Aufgabegewinnes zu erfassen, da die Firmenpension die ehemalige Tätigkeit vergütet, nicht aber die Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit. Hat der Steuerpflichtige – wie im vorliegenden Fall - erst mit Pensionsantritt einen gesicherten Anspruch auf den Abfindungsbetrag, kommt einer Erfassung im Rahmen eines betriebsaufgabebedingt zu ermittelnden Übergangsgewinnes nicht in Betracht, da die Forderung in diesem Fall erst nach Betriebsaufgabe entsteht (vgl. VwGH 27.07.1999, 94/14/0053 betr. freiwilliger „Beisteuer“ eines Notars).

Um die Pensionsabfindung als „Entschädigung“ iSd § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren, muss sie eine Schadensabgeltung darstellen, weil eine „Entschädigung“ begrifflich den Eintritt eines Schadens voraussetzt. Gemäß EStR 2000 Rz 6822 stellt eine Pensionsabfindung eine Entschädigung dar, wenn die Abfindung nicht vertraglich vereinbart war oder die Initiative nicht vom Pensionsberechtigten ausging. Da im gegenständlichen Fall aber die Abfindung seiner Pensionsansprüche auf Wunsch des Geschäftsführers erfolgt ist, liegen die Voraussetzungen für die Einkünfteverteilung nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht vor.

## **Steuerliche Behandlung von Entschädigungen für Feuerwehrfunktionäre**

### **Bezug habende Norm**

§ 29 Z 4 EStG 1988; EStR 2000 Rz 6613 ff

## **Sachverhalt**

Feuerwehrfunktionäre erhalten vielfach Entschädigungen für ihre Tätigkeit. Deren steuerliche Behandlung (Berücksichtigung von Aufwendungen aus der Tätigkeit) erfolgt bundesweit nicht einheitlich.

## **Fragestellung**

Wie sind Entschädigungen von Feuerwehrfunktionären steuerlich zu behandeln?

## **Lösung**

Entschädigungen von Feuerwehrfunktionären, die nicht in einem Dienstverhältnis stehen, sind im Rahmen des § 29 Z 4 EStG 1988 steuerlich zu erfassen. Mit der Funktionsausübung sind vielfach Aufwendungen verbunden, die als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Dies trifft insbesondere auf Kosten für Berufskleidung (Uniform) und Fahrt- und Reisekosten zu. Nicht abzugsfähig sind hingegen Repräsentationsaufwendungen wie etwa Spenden bei Festen oder Essens- und Getränkeeinladungen.

Im Interesse einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise bestehen keine Bedenken, Werbungskosten in Höhe von 30% der Einnahmen, mindestens aber 3.000 Euro und höchstens 6.000 Euro zu schätzen. Die geschätzten Werbungskosten dürfen nicht höher als die Einnahmen sein. Die Berücksichtigung höherer Werbungskosten setzt den Einzelnachweis sämtlicher als Werbungskosten beantragter Aufwendungen voraus. Die LStR 2002 Rz 383a ff der (Politikeraufwendungen) sind diesbezüglich nicht anzuwenden. Diese Regelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Funktionsgebühren gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988. Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 109a, BGBl. Nr. II 2001/417, besteht keine Mitteilungspflicht, wenn das einer Person im Kalenderjahr insgesamt geleistete (Gesamt-)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze nicht mehr als 900 Euro beträgt und das (Gesamt-)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als 450 Euro beträgt. Übersteigen die an Feuerwehrfunktionäre geleisteten Funktionsgebühren eine der genannten Grenzen, besteht Mitteilungspflicht nach § 109a EStG 1988.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Oktober 2010