

30. November 2006

BMF-010203/0563-VI/6/2006

Salzburger Steuerdialog 2006, Protokoll Einkommensteuer

§ 2 EStG 1988, Liebhabereiverordnung

Pflichtversicherungsbeiträge bei Liebhaberei

Sachverhalt

Eine bisher gewerbliche Tätigkeit wird zur Liebhaberei erklärt (im konkreten Fall: Versicherungsvermittlung). Laut gesetzlicher Verpflichtung sind entsprechende Pflichtversicherungsbeiträge an die gewerbliche Sozialversicherung geleistet worden. Eine Rückerstattung dieser Beiträge kommt trotz des Vorliegens von Liebhaberei nicht in Betracht.

Fragestellung

Wie sind derartig geleistete Sozialversicherungsbeiträge bei Qualifikation einer Tätigkeit als Liebhaberei steuerlich zu behandeln?

Die auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen für künftige Pensionsleistungen sind in verfassungskonformer Interpretation als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen und daher ohne Beschränkung als Sonderausgaben abzugsfähig (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Rückwirkende Liebhabereibeurteilung, Beendigung der Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige beendet vor Erzielung eines Gesamtüberschusses seine Tätigkeit, die

1. Fall: unter § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung - Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle
2. Fall: unter § 1 Abs 2 Liebhaberverordnung - Betätigung mit Annahme einer Liebhaberei fällt.

Nach seinem Vorbringen führten Unwägbarkeiten - massive gesundheitliche Probleme (Herzinfarkt, Knieoperation, Unfall..) - zur Beendigung seiner Betätigung vor Erreichung eines Gesamtüberschusses.

Fragestellung

§ 295a BAO ermöglicht es der Abgabenbehörde, eine Einkunftsquelle nachträglich als Liebhaberei einzustufen, wenn ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches hat, und keine vorläufigen Bescheide erlassen worden sind.

Ist die vorzeitige Beendigung einer Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses in jedem Fall ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO?

Spielt es für die Beurteilung eine Rolle, ob unvorhersehbare Gründe („Unwägbarkeiten“) zu der vorzeitigen Beendigung der Betätigung geführt haben?

1. Verfahrensrechtliche Vorgangsweise bei aufrechter Tätigkeit:

1.1. § 1 Abs 1 L-VO-Tätigkeiten, ausgenommen große Vermietung:

Bei eindeutig unter § 1 Abs. 1 L-VO fallenden Tätigkeiten (ausgenommen „große Vermietung“) besteht grundsätzlich keine Veranlassung, vorläufige Bescheide zu erlassen. Ausschlaggebend für die Beurteilung ist die Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 L-VO auf Grundlage des jeweiligen Jahres ohne Rückwirkung auf vorangegangene Zeiträume.

1.2. § 1 Abs 2 LVO-Tätigkeiten sowie „große Vermietung“:

Wenn es ungewiss bleibt, ob die Tätigkeit als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist, sind vorläufige Bescheide zu erlassen.

2. Vorgangsweise bei vorzeitiger Beendigung von großer Vermietung und § 1 Abs 2 L-VO-Tätigkeiten:

2.1. Auf Grund von Umständen, die als Unwägbarkeiten zu qualifizieren sind:

Die vorzeitige Beendigung führt nicht zur rückwirkenden Beurteilung als Liebhaberei, wenn unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit eine Einkunftsquelle vorliegen würde.

2.2. Auf Grund von Umständen, die nicht als Unwägbarkeiten zu qualifizieren sind (auf Grund einer freiwilligen Entscheidung):

Die vorzeitige Beendigung führt zur rückwirkenden Beurteilung als Liebhaberei, wenn der dem Steuerpflichtigen obliegende Nachweis (zumindest Glaubhaftmachung) nicht gelingt, dass die Betätigung nicht von vornherein nur für einen begrenzen Zeitraum geplant war (vgl. VwGH 27. 4. 2000, 99/15/0012). In diesem Fall ist, wenn keine vorläufigen Bescheide ergangen sind, eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO möglich.

Wurde der Entschluss zur vorzeitigen Beendigung erst nachträglich gefasst (zB Nutzung einer Verkaufschance), ist - wenn keine vorläufigen Bescheide ergangen sind - eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO möglich.

§ 4 Abs. 4, § 16 EStG 1988

Dotierung der Instandhaltungsrücklage nach dem WEG 2002 – sofort abzugsfähig?

Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger vermietet eine private Eigentumswohnung. Er zahlt Beiträge zur Dotierung einer Instandhaltungsrücklage nach § 31 WEG 2002.

Fragestellung

Stellen die Beiträge zur Instandhaltungsrücklage im Zahlungszeitpunkt Werbungskosten dar oder führt erst die Verwendung der Rücklage (zB Bezahlung von Reparaturen) beim vermietenden Steuerpflichtigen (anteilig) zu einem Anfall von Werbungskosten. Nach *Kohler*, SWK 34/1994, liegen bei Dotierung der Instandhaltungsrücklage noch keine Werbungskosten vor. Nach LStR 2002 Rz 525 liegt erst bei Bezahlung aus einer Rücklage nach § 16 (richtig: § 31) WEG 2002 eine Ausgabe zur Wohnraumsanierung (§ 18 EStG 1988) vor.

Nach § 31 des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl II Nr. 70/2002, haben Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden (so genannte Instandhaltungsrücklage). Diese Rücklage stellt (formal) Vermögen der Eigentümergemeinschaft dar (§ 31 Abs. 2 WEG 2002), der Rechtspersönlichkeit zukommt, wirtschaftlich ist die Rücklage hingegen weiterhin den Wohnungseigentümern zuzurechnen.

Beiträge der Wohnungseigentümer an den Instandhaltungsfonds stellen noch keine Werbungskosten dar. Werbungskosten liegen erst bei Abfluss aus dem Instandhaltungsfonds vor (vgl. BFH 26.1.1988, IX R 119/83, BStBl II 88, 577; LStR 2002 Rz 525 betreffend Sonderausgaben für Wohnraumsanierung). Eine doppelte Berücksichtigung von Zahlungen als Werbungskosten ist auszuschließen. Wurde daher bereits die Dotierung der Rücklage (unrichtigerweise) als Werbungskosten berücksichtigt, stellt die Bezahlung der Instandhaltung insoweit keine neuerliche Abzugspost dar. Gleiche Grundsätze gelten auch bei einer im Betriebsvermögen stehenden Eigentumswohnung.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1988, EStR 2000 Rz 6430 (EStR 2000 Rz 6441 und Rz 6442)

Ermittlung der AfA-Basis: Erstmalige Vermietung einer Eigentumswohnung, deren Anschaffung vor mehr als 10 Jahren erfolgte Sachverhalt

Abgabepflichtige, die erstmals Eigentumswohnungen vermieten, die vor mehr als 10 Jahren angeschafft wurden, berechnen den der AfA-Bemessung zugrunde zu legenden gemeinen

Wert (§ 16 Abs 1 Z 8 lit. d EStG idF vor StruktAngG 2006) in der Regel als arithmetisches Mittel aus Ertragswert und Sachwert.

Wurde das Gebäude unentgeltlich erworben, sodass der Afa-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten zugrunde zu legen sind, ist laut herrschender Verwaltungspraxis und Judikatur der Marktpreis primär aus dem Ertragswert abzuleiten, soweit Vergleichswerte nicht vorhanden sind.

Fragestellung

Sind die für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten aufgestellten Grundsätze (EStR 2000 Rz 6442) auch auf die Ermittlung des gemeinen Wertes übertragbar?

Die fiktiven Anschaffungskosten sind anschaffungsorientiert und gehen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Demgegenüber ist der gemeine Wert verkaufsorientiert und stellt nicht auf den Erwerbszweck ab. Daher werden die fiktiven Anschaffungskosten primär aus dem Ertragswert abgeleitet (vgl EStR 2000 Rz 6442), während beim gemeinen Wert die Sachwertkomponente umso bedeutsamer sein wird, je mehr sich das Objekt zur privaten Nutzung eignet. Bei typischen Ertragsobjekten, wie zB Mietwohngebäuden, werden gemeiner Wert und fiktiven Anschaffungskosten einander weitgehend entsprechen, während bei typisch der privaten Nutzung dienenden Objekten, zB Einfamilienhäusern, der gemeine Wert dem Sachwert entspricht. Bei Eigentumswohnungen wird der gemeine Wert am ehesten aus unbedenklichen Vergleichswerten abzuleiten sein; sind solche nicht vorhanden, ist die Gewichtung von Sach- und Ertragswert je nach Eignung des Objekts zur Eigennutzung oder Vermietung vorzunehmen.

§ 17 EStG 1988, EStR 2000 Rz 690 und Rz 718

Gastwirt: Erstmalige Anwendung der Pauschalierungsverordnung durch Rechtsnachfolger bei unterjähriger Betriebsübertragung

Sachverhalt

Ein Gastwirt hat bisher den Gewinn durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Während des laufenden Jahres verstirbt er.

Fragestellung

Kann der Rechtsnachfolger (Erbe) die Gastwirtepauschalierung für dieses Jahr in Anspruch nehmen, wenn zwar seine Umsätze sowie die Umsätze des Erblassers bis zum Todestag unter 255.000 Euro liegen, die Umsätze beider (Erblasser und Erbe) im laufenden Jahr diese Grenze jedoch überschreiten?

Wie wäre die Beurteilung, wenn der Betrieb nicht im Erbweg, sondern im Schenkungsweg oder entgeltlich (Kauf) übergeht?

Bei einer unterjährigen entgeltlichen und unentgeltlichen Betriebsübertragung kann der Übernehmer die Gewinnermittlungsart frei wählen. Der Übergang eines Betriebes von Todes wegen oder aufgrund schenkungsweiser Übertragung erfordert keinen Wechsel der Gewinnermittlung und keine Erstellung einer (Todfalls-, Schluss-)Bilanz (VwGH 27.6.2000, 99/14/0281, EStR 2000 Rz 718). Dem Übernehmer steht es aber frei, die Gewinnermittlungsart zu wechseln, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Voraussetzung für einen Wechsel der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (oder Ausgabenpauschalierung) zur Bilanzierung ist die Erstellung einer Todfalls- bzw. Schlussbilanz, ein dabei entstehender Übergangsgewinn oder –verlust ist dem Übernehmer zuzurechnen.

Für die Anwendung der Gastwirtepauschalierung ist bei unentgeltlicher Übertragung von Todes wegen auf den Umsatz des letzten vollen Gewinnermittlungszeitraumes des Rechtsvorgängers abzustellen. In der EStR 2000 Rz 4262 wird diesbezüglich präzisiert werden.

§ 17 EStG 1988, § 5 Abs. 1 und Abs. 2 LuF PauschVO 2006, EStR 2000 Rz 4163 und Rz 4164

Gewinnermittlung eines pauschalierten gärtnerischen Endverkaufsbetriebes im Zusammenhang mit weiterverrechneten Löhnen

Sachverhalt

Der Abgabepflichtige führt einen gärtnerischen Endverkaufsbetrieb, der die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 5 Abs. 1 und Abs. 2 der LuF-PauschVO 2006 ermittelt.

Es werden Arbeitnehmer beschäftigt, die zeitweise bzw. teilweise auch durchgehend bei anderen Unternehmen tätig sind, an denen der Abgabepflichtige als Gesellschafter beteiligt ist.

Die Verrechnung der Lohnkosten samt Lohnnebenkosten an diese Unternehmen erfolgt ohne jeden Gewinnaufschlag jeweils am Jahresende mit 20 %-igem Umsatzsteuerausweis (rund 36.000 Euro brutto jährlich).

Bei der Gewinnermittlung geht der Abgabepflichtige wie folgt vor:

Einnahmen aus Gartenbau brutto	150.000,-
+ vereinnahmte weiterverrechnete Lohnkosten brutto	<u>36.000,-</u>
Summe der Betriebseinnahmen:	186.000,-
abzüglich Betriebsausgaben	
a) Betriebsausgabenpauschale 70 % laut § 5 Abs. 2 LuF Pausch VO	-130.200,-
b) minus Lohnkosten für Arbeitnehmer eigener Betrieb	-10.000,-
minus Lohnkosten für weiterverrechnete Lohnkosten	<u>-36.000,-</u>
ergibt Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	9.800,-

Fragestellung

Ist die vom Abgabepflichtigen gewählte Vorgangsweise zulässig, zumal die weiterverrechneten und als Betriebseinnahme erklärten Lohnkosten in Höhe von 36.000 Euro zu einer Ausgabenposition von 61.200 Euro führen, also 170 % von 36.000 Euro?

Die Arbeitskräfteüberlassung stellt innerhalb der Umsatzgrenze von 24.200 Euro eine Nebentätigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dar. Der Gewinn aus dieser Nebentätigkeit ist durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

Übersteigen die Umsätze aus der Nebentätigkeit (einschließlich Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten) die Umsatzgrenze von 24.200 Euro, stellt die Arbeitskräfteüberlassung einen selbstständigen Gewerbebetrieb dar.

Als Grundlage für die pauschale Ermittlung der Ausgaben der Gärtnerei (in Höhe von 70 % der Einnahmen) sind nur die Gartenbauumsätze ohne die Umsätze aus der Arbeitskräfteüberlassung anzusetzen (also 70% von 150.000 Euro = 105.000 Euro).

§ 21 EStG 1988, § 1 Abs 5 LuF PauschVO 2006, EStR 2000

Rz 453, Rz 4194, Rz 4185a

Verkauf einer Waldparzelle unter Vorbehalt des Holzschlägerungsrechts

Sachverhalt

Ein Land- und Forstwirt, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, veräußert eine Waldparzelle im Ausmaß von 5 ha. Er behält sich das Recht vor, das gesamte schlagbare Holz (am Stock) im Ausmaß von rund 600 Festmetern innerhalb von sechs Jahren nach Unterfertigung des Kaufvertrages aus der veräußerten Liegenschaft zu schlägern.

Der Barverkaufserlös beträgt 70.000 Euro. Das hiebreife Holz wird für Zwecke der Grunderwerbsteuer mit 20.000 Euro ermittelt.

Fragestellung

Wann ist das Holzbezugsrecht zu versteuern, wenn der Forstwirt den Anteil des stehenden Holzes mit 35 % des Veräußerungserlöses ermittelt (siehe § 1 Abs. 5 LuF Pausch VO 2006)?

Wie wäre die steuerliche Behandlung bei einem vollpauschalierten Land- und Forstwirt?

Als Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes aus dem Waldverkauf ist der Veräußerungserlös von 70.000 Euro anzusetzen. Der auf das nicht zurückbehaltene Holz entfallende Gewinn kann entweder pauschal mit 35 % des Veräußerungserlöses oder auf Grundlage eines Gutachtens ermittelt werden.

In den Folgejahren sind die Erlöse aus dem zurückbehaltenen Holz als laufende Einnahmen zu erfassen, ausgenommen bei Vollpauschalierung.

§ 21, § 28 EStG 1988, EStR 2000 Rz 5042 und Rz 4181

Veräußerung eines Quellnutzungsrechtes

Sachverhalt

Ein vollpauschalierter Landwirt räumt der Gemeinde entgeltlich ein Quellnutzungsrecht ein. Die Quelle wurde bisher nicht gefasst und auch nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt.

Fragestellung

Welche Einkunftsart liegt vor?

Gehört die Quelle nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vor, wenn aus der Überlassung des Quellnutzungsrechtes auf bestimmte oder unbestimmte Zeit Einkünfte erzielt werden. Von der Rechtseinräumung ist allerdings die Veräußerung eines Rechts zu unterscheiden (vgl. EStR 2000 Rz 6416). Eine solche liegt vor, wenn dem Veräußerer nach Bezahlung des Kaufpreises oder eines kaufpreisähnlichen Entgelts keine weiteren Verfügungsmöglichkeiten mehr zustehen (VwGH 24.11.1987, 87/14/0001). Diesfalls liegen auch keine Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988 vor. Die Veräußerung von Privatvermögen ist außerhalb eines Spekulationsgeschäftes nicht steuerbar.

Gehört die Quelle hingegen zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, sind Entgelte aus der Einräumung eines Quellnutzungsrechtes land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, die auch im Falle einer Vollpauschalierung gesondert zu erfassen sind. Gleiches gilt, wenn die zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörende Quelle selbst veräußert wird, da diese ein von Grund und Boden verschiedenes Wirtschaftsgut darstellt.

Die Frage, ob die Quelle zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zählt oder nicht, ist entsprechend EStR 2000 Rz 5042 davon abhängig, ob die Quelle bisher land- und forstwirtschaftlich genutzt wurde (zB zur Bewässerung oder als Viehtränke; in diesem Fall land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen) oder nicht (in diesem Fall kein land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen).

§ 30 EStG 1988, EStR 2000 Rz 6621, Rz 6623, Rz 6625, Rz 6628

Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG 1988: Weiterveräußerung eines gewonnenen Autos innerhalb eines Jahres

Sachverhalt

Gewinn des Autos erfolgt durch

- Ziehung bei einem Preisausschreiben
- Ziehung nach einem Loskauf
- Verlosung durch ein Unternehmen im Rahmen einer Incentive-Veranstaltung (zB aus dem Kreis der 50 erfolgreichsten Vertreter)

Anschaffung des Autos erfolgt

- durch die Person, die den Preis auslobt
- durch einen Dritten, der den Preis dem Auslober unentgeltlich zur Verfügung stellt.

Fragestellung

Kommt es in diesen Fällen zur Realisierung eines Spekulationstatbestandes iSd § 30 EStG 1988?

Wird der Gewinn nicht als entgeltlicher Erwerb angesehen, ist für die Beurteilung des Spekulationstatbestandes auf den letzten entgeltlichen Erwerber zurückzugreifen?

In den ersten beiden Fällen liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor. Ein Spekulationsgeschäft liegt nur dann vor, wenn das Auto innerhalb eines Jahres, gerechnet vom letzten entgeltlichen Erwerb, veräußert wird.

Im Incentive-Fall liegt kein unentgeltlicher Erwerb, sondern ein Iohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis (oder liegen Betriebseinnahmen im Rahmen betrieblicher Einkünfte) in Höhe der ersparten Anschaffungskosten (Listenpreis abzüglich eines handelsüblichen Rabatts) vor. Anschaffungskosten sind in diesem Fall der Listenpreis abzüglich eines

handelsüblichen Rabattes. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Gewinnes (Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, zB Schlüsselübergabe).

§ 37 EStG 1988, EStR 2000 Rz 5300

Hälftesteuersatz für Abfertigungszahlung der Rechtsanwaltskammer

Sachverhalt

Anlässlich der Zurücklegung der Anwaltsberechtigung kann eine Abfertigungszahlung in einem Betrag von der Rechtsanwaltskammer begehrt werden.

Gemäß § 11 der Satzung der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer für Kärnten haben Anwälte, die leistungspflichtig waren, einen Abfertigungsanspruch, der

- spätestens mit dem Tode des Anwalts fällig wird,
- der aber auch über schriftlichen Antrag zu Lebzeiten des Anwaltes,
- frühestens jedoch mit Verzicht auf die weitere Ausübung der Rechtsanwaltschaft ausgezahlt werden kann.

Der steuerliche Vertreter sieht in der Auszahlung dieses Betrages einen Vorgang, der steuerlich gemeinsam mit der Aufgabe bzw. Veräußerung zu erfassen ist und begeht deshalb den Hälftesteuersatz.

Fragestellung

Ist für derartige Zahlungen ein ermäßigter Steuersatz vorgesehen?

Gemäß § 11 der bis 31. Dezember 2003 in Geltung gestandenen Fassung der Satzung der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer für Kärnten bestand nach fünf Jahren ein Anspruch auf Abfertigung, der frühestens im Zeitpunkt des Verzichts auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft fällig wurde. Nach § 11 Abs. 5 dieser Satzung war der Anspruch bereits (vor Fälligkeit) verpfändbar. Bei Betriebsveräußerung oder –aufgabe durch einen Rechtsanwalt mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist dieser Anspruch im Übergangsgewinn zu erfassen und unter den Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 mit dem Halbsatz zu versteuern.

Bundesministerium für Finanzen, 30. November 2006