

21. September 2012

BMF-010203/0438-VI/6/2012

Salzburger Steuerdialog 2012

Ergebnisunterlage Einkommensteuer

1. Ausgleich eines negativen Kommanditkapitalkontos durch Komplementär in einer Familien-KG

1.1. Bezug habende Norm

[§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 5993 ff

1.2. Sachverhalt

In Familien-KG's soll die Versteuerung des negativen Kommanditkontos in einfacher Art und Weise hintangehalten werden: Der Komplementär (meist Vater) entnimmt den entsprechenden Betrag von seinem Verrechnungskonto und überweist diesen an den (die) Kommanditisten (meist Kinder) zur Abdeckung der aufgelaufenen Verlustbeträge. In der Praxis wird dies idR nicht mehr als eine Umbuchung zwischen Komplementär- und Kommanditkonten bedeuten. Mit dem solcherart aufgefüllten Kommanditanteil sollte in der Folge entsprechend disponiert werden, wie zB Abtretungen oder ein Vermögensübergang nach [§ 142 UGB](#). Der Vorgang wird nach Maßgabe der in [§ 121a BAO](#) gesetzten Grenzen dem FA angezeigt.

1.3. Fragestellung

Wie ist der Vorgang steuerlich zu beurteilen?

1.4. Ergebnis

[§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) liegt der Gedanke zu Grunde, dass eine **Verlustzurechnung nur gerechtfertigt ist, wenn auch eine vermögensmäßige**

Belastung durch den Verlust vorliegt. Soweit das bei einem beschränkt Haftenden nicht der Fall ist, kommt es durch die Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos im Ergebnis zu einer Rückgängigmachung der zugerechneten Verluste. [§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) geht - unabhängig von den tatsächlichen Gegebenheiten - von einer Auffüllungsverpflichtung des negativen Kapitalkontos eines Mitunternehmers aus (vgl. VwGH 27.05.1998, [94/13/0084](#)).

In Frage steht, wie es zu beurteilen ist, wenn in einer Familien-KG das negative Kapitalkonto durch einen Kommanditisten in der Weise aufgefüllt wird, dass die dazu dienenden Mittel vom Komplementär entnommen, dem Kommanditisten zugewendet und von diesem wieder eingelegt werden. Unter Ausblendung der Zahlungsflüsse wird dieses Ergebnis durch eine reine Umbuchung vom Kapital des Komplementärs zum Kapital des Kommanditisten bewirkt. Kann durch eine reine Umbuchung im Vorfeld des Ausscheidens des Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto eine Nachversteuerung beim Komplementär verhindert werden? Wirtschaftlich ändert sich durch die Umbuchung nichts.

Zielsetzung des [§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) ist es, dass zugerechnete Verluste auch mit einer vermögensmäßigen Belastung beim Zurechnungssubjekt verbunden sein müssen. Entscheidend ist somit, dass die getroffenen Maßnahmen die Vermögenssphäre des Gesellschafters belasten. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn sie korrespondierend die Vermögenssphäre der Gesellschaft entlasten (zB Haftungsübernahme für Gesellschaftsschulden, Mittelzuführung durch Nachschüsse). Die Personengesellschaft selbst ist kein Steuersubjekt, wenngleich sie im wirtschaftlichen Verkehr rechtsgeschäftlich tätig wird. Steuerlich wird durch die Gesellschaft „durchgegriffen“, ihre Wirtschaftsgüter werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Vor diesem Hintergrund kann von einer vermögensmäßigen Belastung des Gesellschafters nur gesprochen werden, wenn der Gesellschaft dadurch ein (zusätzlicher) Vorteil verschafft wird. Werden zB Haftungen übernommen oder Geldeinlagen von außen tatsächlich vorgenommen, erhöht sich der Haftungsfonds bzw. das Gesellschaftskapital für Gesellschaftsgläubiger. Der Gesellschafter hat damit eine zusätzliche Belastung auf sich genommen, die die Verlustzurechnung rechtfertigt.

Im vorliegenden Fall wird jedoch durch die gewählte Vorgangsweise die Vermögenssphäre der Gesellschaft nicht entlastet, da die vom Kommanditisten eingelegten Mittel letztlich von der Gesellschaft selbst stammen. Auch wenn sie der Vermögenssphäre des Kommanditisten zuzurechnen sein mögen, bewirken sie für ihn keine (zusätzliche) Last zu Gunsten der Gesellschaft. Den Gesellschaftsgläubigern gegenüber wird kein (zusätzliches) Kapital oder eine zusätzliche Haftung verschafft. Solcherart besteht aber auch keine (zusätzliche) vermögensmäßige Betroffenheit für den Kommanditisten, die es rechtfertigen würde, das negative Kapital durch die Maßnahme mit der Wirkung als aufgefüllt anzusehen, dass eine Nachversteuerungspflicht nicht bestünde. Die Maßnahme hat zu keiner (zusätzlichen) wirtschaftlichen Belastung für den Kommanditisten geführt. Dies rechtfertigt es nicht, ihn insoweit aus der Nachversteuerungspflicht zu entlassen.

Für die Anwendung des [§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) hat die Besteuerung im gegenständlichen Fall daher so zu erfolgen, als wäre die Maßnahme nicht gesetzt worden. Die Bewegungen auf den Kapitalkonten sind daher auszublenden und die Besteuerung auf dieser Grundlage vorzunehmen.

2. Vorweg anfallende Kosten der Umwidmung und Aufschließung

2.1. Bezug habende Norm

[§§ 16; 28 EStG 1988](#), [§ 200 BAO](#), [§ 295a BAO](#)

2.2. Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger ist seit 1986 Eigentümer einer unbebauten Liegenschaft im Ausmaß von 76.000 m², die bisher nur landwirtschaftlich genutzt wurde. Seit 2007 entstehen Kosten dadurch, dass der Steuerpflichtige diese Liegenschaft in Gewerbegebiet umwidmen lassen will, um zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vergabe von Baurechten zu erzielen.

Vorgangsweise: Der Steuerpflichtige kümmert sich um die Umwidmung der Liegenschaft (Antrag an die Gemeinde, Umweltverträglichkeitsprüfung, Werbung iZm einer von der

Gemeinde deswegen durchgeführten Volksbefragung, Erstellung der Planung zur Verwertung der Liegenschaft für die Grundverkehrsbehörde), um deren Erschließung (Verlegung von Strom- und Gasleitung, Zufahrt usw.) und schließt danach mit interessierten Unternehmen Baurechtsverträge ab, die dann die Liegenschaft bebauen. Die Umwidmung der Liegenschaft ist im Dezember 2009 erfolgt, die aufsichtsbehördliche Genehmigung erfolgte im Juli 2010. Nach Auskunft des Steuerpflichtigen gibt es bereits Interessenten für die Nutzung der Grundstücke im Rahmen eines Baurechtsvertrages.

Vorerst fallen/fielen beim Steuerpflichtigen hohe Kosten für die Maßnahmen im Zuge der Umwidmung und Erschließung an, die er seit 2007 als vorweggenommene Werbungskosten abgesetzt hat (in den Jahren 2007 bis 2010 insgesamt ca. 76.000 Euro; weitere veranschlagte Kosten für das Projekt: ca. 1,2 Mio. Euro). Diese Investitionskosten sollen aber anteilmäßig an die zukünftigen Baurechtsnehmer weiter verrechnet werden, und zwar in der Form, dass bei Abschluss des Baurechtsvertrages diese Kosten als Einmalbetrag zu leisten sind.

2.3. Fragestellung

1. Stehen die gegenständlichen Aufwendungen iZm Grund und Boden mit dem Baurecht oder stellen sie ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar?
2. Wenn die Aufwendungen dem Grund und Boden zuzuordnen sind, führen sie überhaupt nicht zu Werbungskosten?
3. Sofern die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Baurecht stehen, müssen sie aktiviert werden oder können sie sofort als vorweggenommene Werbungskosten angesetzt werden?
4. Sollten die vorweggenommenen Werbungskosten (Investitionskosten) aktiviert werden, ist dann die Einmalzahlung der anteiligen Investitionskosten der zukünftigen Baurechtsnehmer an den Grundeigentümer bei diesem auf die Laufzeit des Baurechtsvertrages zu verteilen oder sofort als Einnahme anzusetzen?
5. Auch wenn es Interessenten für die Baurechte gibt, liegt eine gewisse Unsicherheit vor, ob für die gesamte Liegenschaft Baurechte vergeben werden können bzw. ob nicht auch Teile der Liegenschaft verkauft werden könnten (mit der Konsequenz, dass die Investitionskosten,

die den verkauften Teil betreffen, nicht als Werbungskosten anzusetzen sind). Ist dieser Unsicherheitsfaktor ein Grund, ab der Veranlagung 2011 vorläufige Bescheide zu erlassen?

6. Die Jahre 2007 bis 2011 sind bereits rechtskräftig veranlagt. Sollte doch ein Grund eintreten, dass die Investitionskosten bzw. ein Teil davon nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, können dann diese Bescheide gemäß [§ 295a BAO](#) abgeändert werden?

2.4. Ergebnis

Zu den Anschaffungskosten zählen jene Aufwendungen, die dazu führen, das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu setzen.

Zu den Herstellungskosten zählen jene Aufwendungen, die gegenüber dem ursprünglichen Zustand einen wesentlich verbesserten Zustand herbeiführen.

Im gegenständlichen Fall liegen Herstellungsaufwendungen vor, die auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung „zu aktivieren“ und nicht als (vorweggenommene) Werbungskosten absetzbar sind.

Erschließungskosten gehören zum Grund und Boden, wenn sie den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Grundstückseigentümer treffen (zB Beiträge zur Errichtung öffentlicher Interessentenwege und Aufschließungsbeiträge für den Ausbau einer Straße). Dienen sie der besonderen Nutzung des Grundstücks, gehören sie zum Gebäude (zB Anschlusskosten für Gas, Wasser, Kanal und Strom, vgl. *Doralt/Mayr*, EStG 1988¹³, § 6, Tz 84).

Dementsprechend ist zu unterscheiden:

- **Aufschließungskosten an die Gemeinde sind ebenso wie Kosten der Umwidmung dem Grund und Boden zuzuordnen und daher auf Grund und Boden zu aktivieren.**
- **Der erstmalige Kanal- und Wasseranschluss sowie sonstige Anschlüsse (Gas, Strom) sind grundsätzlich dem Gebäude zuzuordnen. Wird ein solches nicht (zeitnah) errichtet, liegt ein eigenständig zu aktivierendes Wirtschaftsgut vor (vgl. VwGH 25.11.1999, [99/15/0169](#)).**

Da im gegenständlichen Fall Baurechte eingeräumt werden sollen, kommt beim Grundstückseigentümer eine Zurechnung zu einem Gebäude nicht in Betracht;

das Gebäude gilt nämlich gemäß [§ 6 Baurechtsgesetz](#) zivilrechtlich als Zubehör des Baurechts und ist dem Baurechtsnehmer wirtschaftlich zuzurechnen. Für den Grundstückseigentümer liegt daher ein eigenständiges grundsätzlich abnutzbares Wirtschaftsgut vor. Dieses ist entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben.

Der Ersatz der Erschließungskosten durch den Bauberechtigten führt beim Grundstückseigentümer im Zuflusszeitpunkt zu steuerpflichtigen Einnahmen und hat auf die AfA keinen Einfluss.

Da im vorliegenden Fall keine vorweggenommenen Werbungskosten, sondern Herstellungsaufwendungen vorliegen, bleibt für eine vorläufige Bescheiderlassung kein Raum, weil diese Qualifikation von späteren Ereignissen unabhängig ist. Aus diesem Grund kommt auch eine Bescheidänderung nach [§ 295a BAO](#) nicht in Betracht.

3. Ertragsteuerliche Behandlung von Interessentenbeiträgen zu Hochwasserschutzgenossenschaften iSd Bestimmungen des Wasserrechtsgesetzes

3.1. Bezug habende Norm

[§ 6 EStG 1988](#)

3.2. Sachverhalt

Zum Zweck der Herstellung und Erhaltung von Schutz- und Regulierungsbauten an Gewässern werden Hochwasserschutzgenossenschaften gegründet. Mitglieder dieser Genossenschaften sind Anrainer im Bereich des Gefahrenzonenplans des jeweils zu verbauenden Flusses. Die Genossenschaftsmitglieder sind laut Satzung verpflichtet, einmalige Interessentenbeiträge an die Genossenschaft zu entrichten.

Die Berechnung dieser Beiträge erfolgt auf Basis einer Nutznießerbeurteilung. Als Grundlage dazu dient ein Sachverständigengutachten. Dabei werden die betroffenen Grundflächen je nach Bonität, Nutzung (Bauland, Grünland) und verschiedenen anderen Faktoren bewertet

und der Schaden durch ein allfälliges 100-jähriges Ereignis geschätzt. Je nach zu erwartenden Schäden wird eine Einschätzung vorgenommen. Dabei werden bei Gebäuden Alter, Erhaltungszustand, gewerbliche Nutzung, Anzahl der Wohneinheiten, Lage der Kelleröffnungen, Unterkellerungen, usw. berücksichtigt. Da bebaute Grundstücke durch den potentiellen Schadenseintritt stärker belastet sind als unbebaute Grundstücke, sind die Beiträge für bebaute Grundstücke wesentlich höher als für unbebaute Grundstücke.

Durch den derzeit aktuellen Gefahrenzonenplan der Bundeswasserbauverwaltung und den darin ausgewiesenen roten und gelben Zonen wäre eine Bebauung bzw. Bewilligung iZm gewerblichen und privaten Flächen derzeit für die Betroffenen unmöglich und im Fall eines Ereignisses auch gefährdend.

Durch geeignete Retentionsbecken und Regulierungsmaßnahmen am Flusslauf werden dramatische Auswirkungen bei zukünftigen Hochwassern hintangehalten und es können zukünftig wieder gewerbliche und private Bauvorhaben im derzeitigen Gefahrengebiet bewilligt werden.

3.3. Frage

Wie sind die Interessentenbeiträge an die Hochwasserschutzgenossenschaft steuerlich zu behandeln

- im betrieblichen Bereich bzw.
- bei Einkünften aus VuV?

3.4. Ergebnis

Die steuerliche Beurteilung ist für betriebliche Einkünfte und solche aus Vermietung und Verpachtung gleich.

Durch die präventive Ausführung von Hochwasserschutzmaßnahmen werden einerseits zukünftige potentielle Schäden verhindert, daneben wird es durch diese Schutzmaßnahmen möglich gemacht, dass in den betroffenen Gefahrenzonenbereichen gewerbliche bzw. private Neubaumaßnahmen bzw. Sanierungsmaßnahmen überhaupt wieder behördlich bewilligt werden können.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Durchführung von Hochwasserschutzmaßnahmen eine wesentliche Wertsteigerung der im

Gefahrenzonenplan befindlichen Liegenschaften der Interessenten zur Folge hat. Die Schutz- und Regulierungsbauten sind daher als Herstellungsmaßnahmen im Sinne des [§ 203 UGB](#) zu qualifizieren.

Soweit die Interessentenbeiträge zur Hochwasserschutzgenossenschaft für unbebaute Grundstücke geleistet werden, stellen sie daher Herstellungskosten dar und sind in voller Höhe auf Grund und Boden zu aktivieren.

Sind Interessentenbeiträge für bebaute Grundstücke zu leisten, stellt sich die Frage, ob und bejahendenfalls in welchem Verhältnis sie auf Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits zu aktivieren sind.

Bei bebauten Grundstücken werden höhere Beiträge als bei unbebauten Grundstücken vorgeschrieben. Das macht deutlich, dass durch die Schutzmaßnahmen nicht nur eine Wertsteigerung des Grund und Bodens, sondern auch des Gebäudes eintritt. Die aktivierungspflichtigen Interessentenbeiträge sind daher bei bebauten Grundstücken auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen, wobei die der Bemessung des Beitrages zugrunde liegende Zuordnung einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab darstellt.

4. Haftungsbeträge gemäß [§ 82a EStG 1988](#) und [§§ 67a ff ASVG](#) bei [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)-Gewinnermittlern

4.1. Bezug habende Norm

[§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)

4.2. Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer erbringt Bauleistungen, er ermittelt seinen Gewinn gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#). Er wird von anderen Unternehmern mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt (Reverse Charge in der USt).

Der Auftraggeber befreit sich von seiner Haftung gemäß [§ 67a ASVG](#) und [§ 82a EStG 1988](#), indem er 25% des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum für Auftraggeberhaftung der GKK überweist (20% für SV, 5% für LSt).

Zahlt der Auftragnehmer die von ihm geschuldeten SV-Beiträge, dann entsteht beim Dienstleistungszentrum auf seinem Konto ein Guthaben, das ihm auf Antrag rückgezahlt wird (wenn kein Grund des [§ 67a Abs. 6 ASVG](#) vorliegt).

Beispiel

Werklohn 100. Der Auftraggeber zahlt 75 an den Auftragnehmer und 25 an das Dienstleistungszentrum.

*Wie sind die 25 Werklohn beim Auftragnehmer zu behandeln?
Wann erfolgt deren Zufluss?*

Variante

Der Auftragnehmer zahlt (zusätzlich) die von ihm geschuldeten SV-Beiträge ein.

*ZB Werklohn 100, 75 werden direkt an ihn überwiesen, 25 an das Dienstleistungszentrum.
Der Auftragnehmer schuldet 15 an SV und zahlt diese (zusätzlich) an die Krankenkasse
(Ausgabe bei seinem Unternehmen).*

4.3. Fragestellung

Wie sind in diesem Fall die 25 (bzw 10 Rest in Variante) beim [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)-Gewinnermittler zu behandeln?

4.4. Ergebnis

Scheint das beauftragte Unternehmen nicht in der HFU-Gesamtliste auf, kann sich der Auftraggeber von der Haftung für Lohnabgaben und SV-Beiträge befreien, indem er 25% des zu leistenden Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (DLZ) überweist. Die beim DLZ eingehenden Haftungsbeträge werden zu 80% der Sozialversicherung und zu 20% den lohnabhängigen Abgaben zugeordnet.

Der Haftungsbetrag wird vom DLZ in weiterer Folge an den Krankenversicherungsträger des beauftragten Subunternehmers (80%) sowie dessen Finanzamt (20%) weitergeleitet. Der an das Finanzamt weitergeleitete Haftungsbetrag wird auf dem Abgabenkonto des Subunternehmers „auf Saldo“ gebucht, das heißt, dass die Zahlung nach [§ 214 Abs. 1 BAO](#) mit der ältesten

Schuld verrechnet wird, und damit auch andere Abgabenschulden abgedeckt werden können. Ein Weisungsrecht ([§ 214 BAO](#)) ist für diese an das Finanzamt weitergeleiteten Beträge nicht vorgesehen.

Überwiesene „Haftungsbeträge“ an das DLZ wirken gegenüber dem beauftragten Unternehmer schuldbefreiend ([§ 82a Abs. 4 EStG 1988](#)), sie stellen daher eine Teilentrichtung des Werklohnes dar.

Die Überweisung an das DLZ durch den Auftraggeber hat für ihn schuldbefreiende Wirkung und ist beim Auftragnehmer im Falle einer [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)-Gewinnermittlung im Zeitpunkt des Zahlungseinganges beim DLZ als Einnahme zu erfassen.

Die Weiterleitung an seinen Krankenversicherungsträger bzw. an das Finanzamt stellt beim Auftragnehmer bereits eine Mittelverwendung dar, weil die Zahlung an das DLZ im Auftrag des Subunternehmers (Auftragnehmers) erfolgt. Daher kommt es beim Auftragnehmer im Zeitpunkt der Erfassung der Einnahme in der Regel in gleicher Höhe zu einem Abfluss. Es stellt sich die Frage, ob es sich dabei um einen „aufwandswirksamen“ Abfluss handelt oder nicht.

Für die Abgrenzung kommt es darauf an, ob der Betrag zur Zahlung von Betriebsausgaben Verwendung findet oder nicht.

Beim 80%-Anteil, der vom DLZ dem Sozialversicherungsträger weitergeleitet wird, liegt jedenfalls eine „aufwandswirksame“ Ausgabe vor, weil die entrichteten Beträge eine Betriebsausgabe darstellen. Entsteht oder erhöht sich durch die Zahlung auf dem SV-Konto des Auftragnehmers ein Guthaben, ist die Zahlung insoweit als Vorauszahlung von SV-Beiträgen anzusehen und es liegt insoweit ein „aufwandswirksamer Abfluss“ vor. Sollte von der SV an den Unternehmer eine (teilweise) Rückzahlung der SV-Beträge erfolgen, stellt dies bei ihm wiederum eine Betriebseinnahme dar.

Da der Anteil der Zahlung an das Finanzamt auf „Saldo“ gebucht wird und damit jeweils die älteste Abgabenschuld getilgt wird, kommt es hinsichtlich des an das Finanzamt weitergeleiteten Teiles darauf an, welche Abgabenschuldigkeiten damit getilgt werden. Handelt es sich um Betriebssteuern (zB L, DB, DZ, USt), liegt im Zeitpunkt der Überweisung eine „aufwandswirksame“ Ausgabe vor,

handelt es sich um Personensteuern (etwa ESt) liegt zwar eine Ausgabe vor, die jedoch privat veranlasst ist.

Entsteht oder erhöht sich durch die Zahlung des Auftraggebers auf dem Abgabenkonto des Auftragnehmers ein Guthaben, liegt insoweit kein Abfluss vor, da der Steuerpflichtige jederzeit über diesen Betrag verfügen kann. Ein Abfluss liegt erst zu dem Zeitpunkt vor, zu dem vom Steuerpflichtigen über das Guthaben disponiert wird, indem er es zur Entrichtung von Abgaben verwendet. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige dem Finanzamt eine Verrechnungsweisung zur Verwendung seines Guthabens erteilt.

Wird demnach das Guthaben zur Begleichung von Abgaben verwendet, die Betriebsausgabe darstellen, liegt im Zeitpunkt der Verrechnungsweisung ein „aufwandswirksamer Abfluss“ vor (zB L, DB, DZ, KommSt). Wird das Guthaben zur Bezahlung von Umsatzsteuer verwendet, hängt die aufwandswirksame Erfassung des Abflusses davon ab, ob die Gewinnermittlung nach der Netto- oder Bruttomethode erfolgt. Nur bei der Bruttomethode ist die Zahlung der USt in der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Wird das Guthaben zur Entrichtung von Personensteuern (zB ESt) verwendet, liegt eine Privatausgabe vor.

Bundesministerium für Finanzen, 21. September 2012