

## Update zur Unternehmensbesteuerung

*Andrei Bodis*

*Sabine Kanduth-Kristen*

*Ernst Marschner*

**20.** SWK-  
Tag

*Bernhard Renner*

*Christoph Schlager*

*Nikolaus Zorn*

### Agenda

---

- Überblick gesetzliche Änderungen+Verwaltungspraxis
- Aktuelle Fragen zur Grundstücksbesteuerung
  - Judikatur und Praxisfragen
- VwGH-Rechtsprechung zu Liquidation und Gruppe, GmbH-Verrechnungskonto, verdeckte Ausschüttungen
- Immobilienüberlassung an Anteilsinhaber
- KESt auf Outbound-Dividenden, Nutzungseinlage, Stiftungen
- Nichtabzugsfähige Aufwendungen, außergewöhnliche Belastungen
  - Schwerpunkt Aus- und Fortbildung

## Aktuelle Gesetzesänderungen und Verwaltungspraxis

*Andrei Bodis*  
*Christoph Schlager*  
BMF

20. SWK-  
Tag

### Übersicht StRefG I 2019/20

---

#### • EStG

- Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17)
- Steuerliche Zuschreibungsobergrenze nach Umgründungen (§ 6 Z 13)
- Erhöhung der GWG-Grenze (§ 13)
- Sonstige Änderungen

# Übersicht StRefG I 2019/20

---

## • KStG

- Klarstellungen bei Hinzurechnungsbesteuerung/Methodenwechsel (§ 10a)
- Ausnahme vom Abzugsverbot für Zinsen- und Lizenzgebühren (§ 12 Abs 1 Z 10)
- Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14)
- MIFIG (§ 6b)
- Sonstige Änderungen

## • UmgrStG

- Teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts (§ 16 Abs 1 und 2)
- Neuregelung des Anteilstauschregimes/Nichtfestsetzungskonzepts (§ 16 Abs 1a, § 17 Abs 1a)

20. <sup>SWK-</sup>Tag

5

Linde

# Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a EStG)

---

## • Status quo:

- Basispauschalierung iHv 6 % bzw. 12%
- Verschiedene Branchenpauschalierungen

## • Geplante Änderung:

- **Zusätzliche Pauschalierung** für Kleinunternehmer
- ~~4~~<sup>2</sup> Pauschalsätze *SV-Beiträge*  
*zusätzlich*

## • Zielsetzung:

- Vereinfachung von Gewinnermittlung und Erklärung

## • Inkrafttreten:

- Ab Veranlagung 2020

20. <sup>SWK-</sup>Tag

6

Linde

# Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a EStG)

---

## Anwendungsvoraussetzungen:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
- Z 1: Einkünfte gemäß § 22 oder § 23, jedoch nicht für:
  - *Tätigkeiten eines Gesellschafters gemäß § 22 Z 2 2. TS*
  - Aufsichtsräte
  - Stiftungsvorstände
- Z 2: **Umsätze ≤ € 35.000** (~ „neue“ Kleinunternehmergrenze)
  - **Toleranzgrenze** für Umsätze ≤ € 40.000, wenn Vorjahresumsätze ≤ € 35.000
  - Summe aller betrieblichen Umsätze iSd Z 1 relevant
  - Wahlrecht zur Pauschalierung kann pro Betrieb ausgeübt werden

20. SWK-  
Tag

7

Linde

# Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a EStG)

---

## Ermittlung des Gewinns (Z 3):

- **Betriebseinnahmen „aus Umsätzen“ (§ 1 Abs 1 UStG)**
  - Sämtliche Umsätze des Betriebes nach Maßgabe des Zuflusses
    - **auch Auslandsumsätze; nicht Entnahmen**
  - Außer Ansatz bleiben:
    - Durchlaufenden Posten (keine Betriebseinnahmen gemäß § 4 Abs 3)
    - Betriebseinnahmen ≠ Umsatz (§ 1 Abs 1 UStG)
      - zB Versicherungsentschädigungen
      - Entnahmen v. WG des AV – Z 6: Ausnahme von § 6 Z 4 ~~letzter Satz~~ → Fortführung AK/HK
- **(Nur) abzüglich pauschale Betriebsausgaben (Z 4 oder Z 5)**
  - Keine weiteren Betriebsausgaben
  - Ausnahme: GFB (**Grundfreibetrag**)

20. SWK-  
Tag

8

Linde

# Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a EStG)

Pauschalsätze für Betriebsausgaben (Z 4 <del>oder Z 5</del> )	<del>SV Pflichtbeiträge vollständig entrichtet</del>	SV-Pflichtbeiträge nicht vollständig entrichtet/Befreiung
Normalsatz (Handel/Produktion)	<del>60%</del>	45%
Dienstleistungsbetriebe	<del>35%</del>	20%

## • Reduzierte Sätze

- Branchenbezogen für Dienstleistungsbetriebe
  - VO-Ermächtigung zur branchenbezogenen Einordnung (Z 5)
  - Bei Mischbetrieben: Pauschalsatz richtet sich nach dem höheren Umsatz
- ~~SV Pflichtbeiträge nicht entrichtet~~
  - Ausnahme von der ~~SV-Pflichtversicherung~~
  - Nicht vollständige Entrichtung der im KJ zu leistenden ~~Beiträge~~

20. SWK-  
Tag

9

Linde

# Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a EStG)

## Pauschalierung bei Mitunternehmerschaften (Z 7)

- Anwendungsvoraussetzungen:
  - **Umsatz dieser Mitunternehmerschaft  $\leq$  € 35.000** (bzw.  $\leq$  Toleranzgrenze)
    - Individuelle Umsätze der Mitunternehmer irrelevant
  - **Kein Mitunternehmer** macht von Pauschalierung außerh. v. MU Gebrauch
- Rechtsfolgen:
  - Einheitliche pauschale Gewinnermittlung für die Mitunternehmerschaft
  - Stets reduzierte Pauschalsätze (Z 5: 45%/20 %)
  - ~~Aufteilung des Gewinnes nach dem Beteiligungsverhältnis~~ *Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben beim jeweiligen MU in tatsächlicher Höhe*

20. SWK-  
Tag

10

Linde

# Beispiel - Mitunternehmerschaft

Die ABC-OG, an der A, B und C jeweils zu einem Drittel beteiligt sind, erzielt Umsätze von 30.000 Euro. A ist bei der OG angestellt und erzielt daraus Einkünfte von 10.000 Euro. Dafür entfällt eine Sozialversicherung (AN-Anteil) von 2.500 Euro. Der Gewinn ist wie folgt zu ermitteln:

	ABC-OG	A	B	C
Umsatz	30.000			
Gewinn nach Abzug des Betriebsausgabenpauschales (45%)	16.500	5.500	5.500	5.500
Sonderbetriebseinnahme		10.000		
Sonderbetriebsausgabe		2.500		
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	24.000	13.000	5.500	5.500
Gewinnfreibetrag (13%)	3.120	1.690	715	715
Gewinn	20.880	11.310	4.785	4.785

20. SWK-Tag

11

Linde

## Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a EStG)

- **Entfall von Aufzeichnungspflichten bei Pauschalierung (Z 8)**
  - Kein Wareneingangsbuch
  - Keine Anlagekartei
- **Bei freiwilligem Wechsel von Pauschalierung zu anderer Gewinnermittlungsart (Z 9)**
  - Neuerliche Pauschalierung **frühestens nach Ablauf von 3 WJ**
- **Einfache (elektronische) Anwendung der Pauschalierung**
  - Nur 3 Eintragungen (Umsatz, Branche, SV) → *VO-Ermächtigung in § 4 Abs 4 Z 1 lit. c: Elektronische Übermittlung von SV-Beiträgen*
  - Amtswegige Ermittlung des Gewinnes
  - Keine weiteren Erklärungsbeilagen

20. SWK-Tag

12

Linde

# Steuerliche Zuschreibungsobergrenze nach Umgründungen (§ 6 Z 13)

---

## • Status quo:

- Unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht (§ 208 UGB) auch für steuerlichen Wertansatz von AV maßgeblich
- VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127:
  - Bei steuerneutraler Umgründung url. Anschaffungsvorgang
  - neue Anschaffungskostenobergrenze auch steuerlich maßgeblich

## • Gestaltungsmöglichkeit:

- Vernichtung von Zuschreibungspotenzial nach steuerwirksamer Abschreibung einer Beteiligung durch steuerneutrale Umgründung (zB durch Einbringung)

20. <sup>SWK-</sup>Tag

13

Linde

# Steuerliche Zuschreibungsobergrenze nach Umgründungen (§ 6 Z 13)

---

## • Änderung:

- Steuerliche Sonderregelung in § 6 Z 13
  - Für Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung
  - **Ursprüngliche AK vor Umgründung als Zuschreibungsobergrenze** relevant
  - Bei späterer Wertaufholung **steuerlich zwingende Zuschreibung**
    - Unabhängig von „neuen“ AK aufgrund von Umgründung
    - Bis zu den ursprünglichen AK vor Umgründung

## • Inkrafttreten:

- Für Zuschreibungen nach Umgründungen, die **nach dem 30. April 2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt** werden

20. <sup>SWK-</sup>Tag

14

Linde

# GWG-Grenze (§ 13)

- **Status quo:**
  - € 400 Grenze
- **Änderung:**
  - Erhöhung der Grenze für Sofortabschreibung **von € 400 auf € 800**
- **Zielsetzung:**
  - Investitionsanreize für Unternehmer
  - Frühere steuerliche Entlastung für Unternehmer
  - Administrative Entlastung
- **Inkrafttreten:**
  - Für **Wirtschaftsjahre ab 2020**

20. <sup>SWK-</sup>Tag

15

Linde

# Sonstige Änderungen im EStG

- **Jahressechstel: Einschränkung bei unverhältnismäßiger Optimierung (§ 67 Abs 2, § 77 Abs 3 und 4a)**
  - Hintergrund: VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0005
  - Laufend oder zwingende Aufrollung; ab Kalenderjahr 2020 → *Ausnahme Elternkarenz*
- **Steuerpflicht der Ausgleichzulage (§ 3 Abs 1 Z 4)**
  - ausgenommen Richtsatzerhöhung für Kinder → dadurch keine Gegenrechnung bei SV-Erstattung mehr → Gleichbehandlung
- **Befreiung für satzungsmäßige Zuwendungen von nach § 718 Abs 9 ASVG errichtete Privatstiftungen (§ 3 Abs 1 Z 36)**
- **Angleichung der Zucht oder Haltung von Tieren EStG und BewG (§ 21 Abs 1 Z 5)**
  - Stets LuF-Einkünfte bei Zucht oder Haltung von Tieren, wenn LuF-Vermögen nach dem BewG vorliegt
- **Verlängerung der Zuschreibungsrücklage für aufgelöste EWBs von Banken (§ 124b Z 270 lit. c)**

20. <sup>SWK-</sup>Tag

16

Linde

# Sonstige „Highlights“ im EStG

- **Entstrickungsbesteuerung**
  - Antrag auf freiwillige Festsetzung (§ 27 Abs 6 lit. b ua)
    - Gilt auch als rückwirkendes Ereignis → Festsetzung möglich
- **Einschränkung der steuerlichen Begünstigung für Ausschüttungen von MiFiGs**
  - Steuerfreiheit nur für 75 % der Ausschüttung (§ 27 Abs 7)
- **Befreiung für Ausschüttungen aus Anteilen an Agrargemeinschaften, wenn diese 4.000 EUR im Kalenderjahr nicht überschreiten (§ 27 Abs 7)**
- **Regelung für Befreiung bei Flurbereinigung (§ 30 Abs 2 Z 4)**
  - Entfall Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 durch BRBG
  - Flurbereinigung nach Landesgesetzen befreit, soweit diese dem Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 entsprechen (statischer Verweis)
- **Entfall des Progressionsvorteils für beschränkt Steuerpflichtige**
  - Veranlagungspflicht, wenn
    - 2 Dienstverhältnisse
    - nsA-Einkünfte & andere Einkünfte > € 730

*Inkrafttreten*

*1.10.2019*

20. SWK-  
Tag

17

Linde

# Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14)

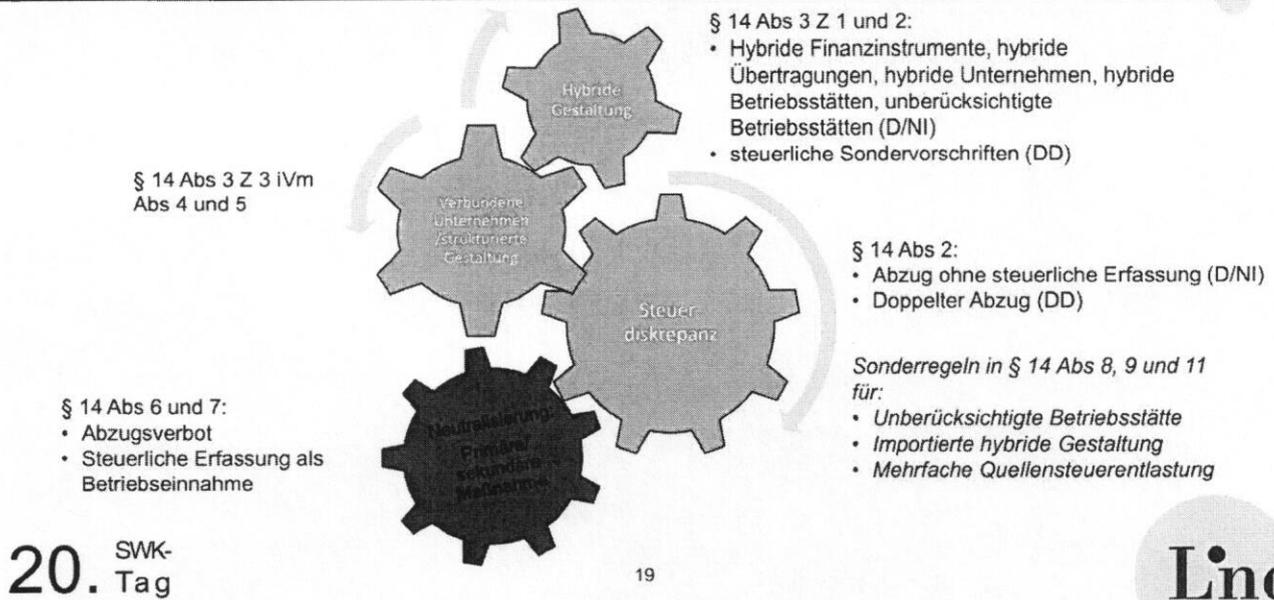
- **Hintergrund: Umsetzung der ATAD I +II**
- **Umsetzungsfrist: 31.12.2019 bzw 31.12.2021 (umgekehrt hybride Gestaltungen)**
- **Bestehende Regelungen gegen hybride Gestaltungen:**
  - § 10 Abs 4 KStG – Steuerpflicht von Beteiligungserträgen, wenn Dividende im Ausland abzugsfähig
  - § 12 Abs 1 Z 10 KStG – Abzugsverbot für Zinsen- und Lizenzgebühren, wenn diese im Ausland niedrigbesteuert oder befreit (weil zB „Dividende“)
- **Umfassende Regelungen in ATAD II**
  - bestehende Regelungen nicht ausreichend => **Umsetzungsbedarf**

20. SWK-  
Tag

18

Linde

# Hybride Gestaltungen - Überblick

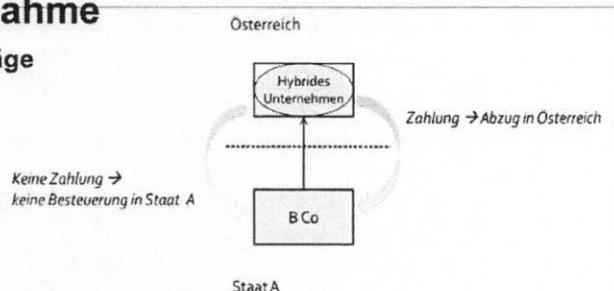


## Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14)

### Beispiel: D/NI-Ergebnis – primäre Maßnahme

Steuerabzug ohne korrespondierende Erfassung der Erträge

- Zinszahlung eines inl. „hybriden Unternehmens“ an ausl. Gesellschafter
- **Steuerdiskrepanz:** D/NI-Ergebnis
- **Hybride Gestaltung:**
  - D/NI-Ergebnis aufgrund unterschiedlicher Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers
  - Zwischen hybridem Unternehmen und seinem verbundenen Unternehmen B Co
- **Rechtsfolge:** Kein Abzug beim hybriden Unternehmen im Inland gemäß § 14 Abs 6 Z 1 KStG

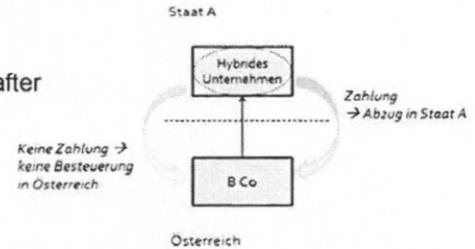


# Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14)

## Beispiel: D/NI-Ergebnis – sekundäre Maßnahme

Steuerabzug ohne korrespondierende Erfassung der Erträge

- Zinszahlung eines ausl. „hybriden Unternehmens“ an inl. Gesellschafter
- In Staat A keine primäre Maßnahme
- **Steuerdiskrepanz: D/NI-Ergebnis**
- **Hybride Gestaltung:**
  - D/NI-Ergebnis aufgrund unterschiedlicher Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers
  - Zwischen hybridem Unternehmen und seinem verbundenen Unternehmen B Co
- **Rechtsfolge:** Erfassung der Zahlung als Betriebseinnahme bei der B Co gemäß § 14 Abs 6 Z 2



20. SWK-Tag

21

Linde

# Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14)

- **§ 14 Abs. 10:**
  - Umsetzung umgekehrte hybride Gestaltung verschoben, da lt. ATAD erst bis 31.12.2021 umzusetzen
  - Stattdessen: Regelung zur **Vermeidung der „Doppelbesteuerung“** im Verhältnis zu anderen Staaten:
    - **Nachträgliche Neutralisierung** einer hybriden Gestaltung im Ausland in Form einer primären Maßnahme stellt **rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO** dar

20. SWK-Tag

22

Linde

# KStR: Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel

20. SWK-Tag

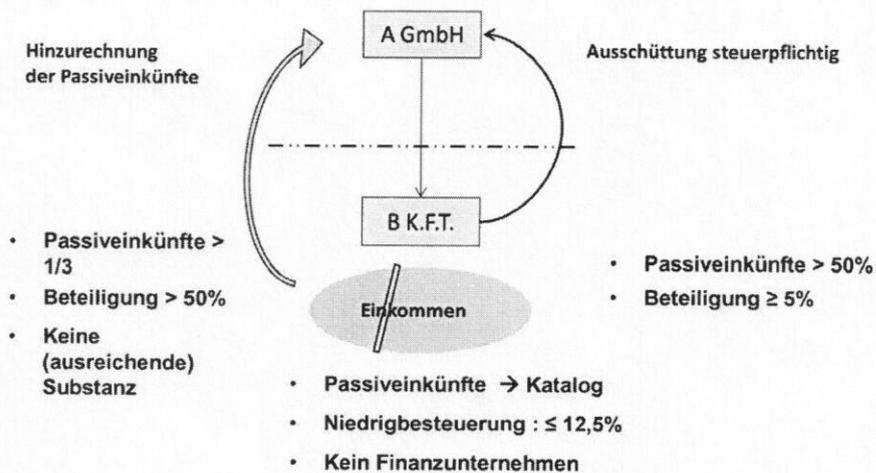
23

Linde

## Überblick § 10a KStG

### Hinzurechnungsbesteuerung

### Methodenwechsel



20. SWK-Tag

24

Linde

# Passiveinkünfte

- Rz 1248af f: **Zinsen** und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen
- Rz 1248ah f: **Lizenzgebühren**
- Rz 1248aj ff: **Dividenden** und **Einkünfte aus der Veräußerung** von Anteilen
  - **nur Passiveinkünfte**, soweit Dividenden/Veräußerungsgewinne **bei Direktbezug steuerpflichtig** wären – zu beachten daher § 10 KStG:
    - Befreiungsbestimmung
    - Methodenwechsel

Orientierung an Art 11 /  
Art 12 OECD-MA

20. SWK-  
Tag

25

Linde

# Passiveinkünfte

- Rz 1248ao f: Einkünfte aus **Finanzierungsleasing**
  - **Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums?**
  - **International gängiges+einheitliches Verständnis** → IFRS 16
    - **Aber: Im Zweifel Orientierung an EStR-Grundsätzen (Rz 135 ff EStR)**
  - Einkünfte aus dem **Operating Leasing** sind hingegen **nicht** von der Regelung **erfasst**.
    - **Zinskomponente aus Operating Leasing auch nicht von „Zinsen“ iSd § 10a Abs. 2 Z 1 KStG umfasst (Rz 1248af)**
  - Als passive Einkünfte aus Finanzierungsleasing sind **lediglich die Finanzierungskomponenten** zu erfassen.
- Rz 1248at: Einkünfte aus Versicherungen und Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten: Auch **Einkünfte aus echtem Factoring umfasst**
- Rz 1248au: Einkünfte aus **Abrechnungsunternehmen** → kein Verweis auf low-risk-Distributoren lt VPR Rz 47

20. SWK-  
Tag

26

Linde

## Niedrigbesteuerung (Rz 1248aw ff)

---

- § 1 VO Passiveinkünfte niedrigbesteufter Körperschaften
- Mehr als **12,5%** Durchschnittsteuerbelastung
- Ermittlung:

$$\frac{\text{Tatsächlich entrichtete ausländische Steuern}}{\text{Ausländisches Einkommen der ausländischen Körperschaften}}$$

- Für **jedes Wirtschaftsjahr gesondert** zu ermitteln

20. <sup>SWK-</sup>Tag

27

Linde

## Niedrigbesteuerung (Rz 1248aw ff)

---

- Einkommensermittlung nach ö Steuerrecht (EStG+KStG)
- **Rz 1248ay: Verrechnungspreiskorrektur gem § 6 Z 6 EStG geht vor**
- Rz 1248bb ff: Anwendung § 10 KStG auf ausländische (beherrschte) Körperschaft
  - Behandlung **wie eine inländische Körperschaft** mit Sitz in Österreich
    - **Inländische Beteiligung** iSd § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG:
      - Beteiligungskörperschaften mit Sitz im Inland (Österreich)
      - Veräußerungen von nationalen Beteiligungen nicht von § 10 KStG befreit
        - Zählen daher zum Einkommen der ausländischen beherrschten Körperschaft
    - **Ausländische Beteiligungen** iSd § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 und § 10 Abs 2 und 3 KStG:
      - Beteiligungskörperschaften mit Sitz im Ausland, dh nicht in Österreich
      - Auch Beteiligungen an Körperschaften mit Sitz im Staat der beherrschten Körperschaft
      - Vergleichbarkeit der ausländische Beteiligungskörperschaft mit § 7 Abs 3 Körperschaft

20. <sup>SWK-</sup>Tag

28

Linde

## Niedrigbesteuerung (Rz 1248aw ff)

- Rz 1248bh ff: Ermittlung der Steuerbelastung
- Ansatz von ausländischen Steuern (§ 1 Abs. 3 Z 1 und 2 VO):
  - **Glaubhaftmachung** der tatsächlichen Entrichtung
  - **Indizwirkung des Steueraufwands im geprüften Jahresabschluss, wenn keine Bedenken gegen inhaltliche Richtigkeit bestehen**
  - **Wirtschaftliche Verursachung** maßgeblich (aufs WJ entfallend)
  - Nachträgliche Änderungen über **§ 295a BAO** zu berücksichtigen
  - Nur Berücksichtigung von **unmittelbaren Steuern (dh Steuerschuldner=ausländische Körperschaft)**
    - Ausnahme: beim fiktiven Methodenwechsel auch Vorbelastung der Einzelgesellschaft
  - Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer (anhand der Bemessungsgrundlage)

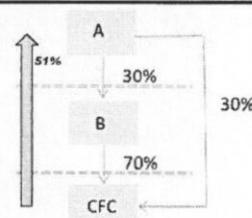
20. SWK-  
Tag

29

Linde

## Hinzurechnung (Rz 1248dm ff)

- Rz 1248dn: Hinzurechnungsquote (§ 5 Z 1 VO)
  - **unmittelbare und (aliquote) mittelbare Beteiligungen** an der beherrschten Körperschaft über verbundene Unternehmen
  - **Ende des WJ der ausländischen Körperschaft maßgeblich; ausgenommen zeitnahe konzerninterne Veräußerung**
- Rz 1248dy: **Drittelgrenze**: Ausnahme für ausländische Finanzunternehmen kommt nur zur Anwendung, wenn **nicht mehr als ein Drittel** der des ausländischen Finanzunternehmens aus Transaktionen mit der beherrschenden Körperschaft oder verbundenen Unternehmen stammen
- Rz 1248ep ff: **Drittelgrenze → Korridorregelung ist sinngemäß anzuwenden**
- Rz 1248dz ff: Als Finanzunternehmen gilt **eines der folgenden Unternehmen**:
  - Kreditinstitut, Wertpapierfirma, ...
- **Rz 1248eb**: Kreditinstitut lt § 1 Abs 1 BWG → Leasinggesellschaften nicht erfasst



20. SWK-  
Tag

30

Linde

# Methodenwechsel (Rz 1248fm ff)

- Methodenwechsel (§ 10a Abs 7 KStG)
  - **ab 5%** (qualifizierte Portfoliobeteiligungen)
  - Ab 1.1.2019
  - § 10 Abs 5 KStG letztmalig auf vor 1.1.2019 realisierte Gewinnanteile anzuwenden
- Rz 1248 fn: Anwendungsvoraussetzungen:
  - Vorliegen einer **internationalen Schachtelbeteiligung** oder einer **qualifizierten Portfoliobeteiligung** (siehe Rz 1248fo)
  - **Unternehmensschwerpunkt** der internationalen Schachtelbeteiligung oder der qualifizierten Portfoliobeteiligung liegt in der **Erzielung von Passiveinkünften** (siehe Rz 1248ae ff)
  - **Niedrigbesteuerung** (siehe Rz 1248aw ff)
  - Ausnahmen für Finanzunternehmen und bereits hinzugerechnete Passiveinkünfte

20. <sup>SWK-</sup>Tag

31

Linde

# Methodenwechsel (Rz 1248fm ff)

- Rz 1248fq f: Passiver Unternehmensschwerpunkt (§ 6 Z 2)
  - Grundsätzlich **Jahresbetrachtung**
  - Passiveinkünfte > **50% der gesamten Einkünfte (inkl befreite)**
- **Ausnahme 1: Korridorregelung (25% Grenze)**
  - Überschreitung der 50% Grenze um nicht mehr als 25% (Passiveinkünfte max 62,50%) → Einbeziehung der 2 vorangegangenen Wirtschaftsjahre (wie bei Hinzurechnung → **keine Auswirkung auf Vorjahre**)
- **Ausnahme 2: Besondere Umstände bei Aktivgesellschaften**
  - Insbesondere bei Anlaufverlusten (3, max 5 Jahre) oder Konjunkturreinbruch können in die Beurteilung auch der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz einbezogen werden.
    - Kapital und Arbeitskräfte der niedrigbesteuerten Körperschaft **nachhaltig nahezu ausschließlich** zur Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzt → kein Methodenwechsel

**Präzisierung: Besondere Umstände müssen Sphäre der Aktiveinkünfte betreffen und direkt ursächlich sein; nicht planmäßiger Anstieg der Passiveinkünfte**

20. <sup>SWK-</sup>Tag

32

Linde

# Methodenwechsel (Rz 1248fm ff)

---

- Rz 1248fr ist hinsichtlich **Nachweise streng**:
  - **Konjunkturereinbruch**: „Das Vorliegen eines zu berücksichtigenden Konjunkturereinbruchs muss von der inländischen Mutterkörperschaft **anhand von dritter Seite ermittelter, allgemein anerkannter volkswirtschaftlicher Daten dokumentiert** und **dessen direkte negative Auswirkungen auf die Aktiveinkünfte der ausländischen Körperschaft anhand konkreter auf die ausländische Körperschaft bezogener Daten** beziffert und **nachgewiesen** werden. **Nicht über einzelne Branchen hinausgehende** negative wirtschaftliche Entwicklungen stellen keinen allgemeinen Konjunkturereinbruch und somit **keine besonderen Umstände** iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuarter Körperschaften dar.“
  - **Nachhaltig nahezu ausschließlich**: Unter „nachhaltig“ ist ein **Zeitraum von mindestens drei bis fünf Wirtschaftsjahren** zu verstehen. „Nahezu ausschließlich“ wird der Einsatz von Kapital und Arbeitskräften sein, wenn sowohl der Anteil des für die Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzten Kapitals am gesamten eingesetzten Kapital, als auch der Anteil der für die Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzten Arbeitskräfte an der Gesamtzahl der eingesetzten Arbeitskräfte **mehr als 95%** betragen.

## Aktuelle Fragen zur Grundstücksbesteuerung

Sabine Kanduth-Kristen  
Universität Klagenfurt

20. SWK-  
Tag

### (Private) Grundstücksveräußerungen – Einheitstheorie I

- Meinung der Finanzverwaltung: Die Einheitstheorie ist nach dem 31.3.2012 nicht mehr anzuwenden – siehe EStR 2000, Rz 583, Rz 2633 ff, Rz 6639 und Rz 6654:
  - Rz 583: „Auf Grund dieser Differenzierungen und der durch das EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 getroffenen klaren Abgrenzung von Grund und Boden und Gebäude, und den daraus resultierenden Unterschieden bei der Ermittlung des Gewinnes aus Grundstücksveräußerungen sind auch bebaute Grundstücke ab der Wirksamkeit des 1. StabG 2012 (1.4.2012) auch bezüglich der Vornahme einer Teilwertabschreibung als getrennte Wirtschaftsgüter zu bewerten. Die Einheitstheorie ist daher in weiterer Folge nicht mehr zu beachten.“
  - Rz 6639: „Wurde bei einem vor dem 31.3.2012 unentgeltlich erworbenen Grund und Boden ein Haus nach dem 31.3.2012 errichtet, ist die Einheitstheorie von Grund und Boden und Gebäude nicht mehr anwendbar (siehe dazu Rz 6654).“
  - Rz 6654: „Bei Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten handelt es sich um selbständige Wirtschaftsgüter. Ab dem In-Kraft-Treten des 1. StabG 2012 ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden. Daher ist ab diesem Zeitpunkt auch die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, für jedes Wirtschaftsgut selbst zu treffen. Wird daher auf vor dem 31.3.2002 angeschafften Grund und Boden nach dem 31.3.2012 mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen (maßgeblich ist der Beginn der tatsächlichen Bauausführung) oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar. Wird mit der Errichtung eines Gebäudes vor dem 31.3.2012 begonnen, stellt das Gebäude aufgrund der Einheitstheorie Altvermögen dar, weil die Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen begann und eine gesonderte Frist für das Gebäude nicht in Lauf gesetzt wurde (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013).“

20. Tag

# (Private) Grundstücksveräußerungen – Einheitstheorie II

## • Aussagen in der Literatur (Auszug):

- Bodis/Hammerl in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 30 Rz 27:
  - „Mit dem 1. StabG 2012 wurde erstmals definiert, welche Wirtschaftsgüter für ertragsteuerliche Zwecke vom Grundstück umfasst sind. Die Bestimmung des § 30 Abs 1 hält dazu fest: „Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).“ Mit dieser Definition wird zum Ausdruck gebracht, dass der Begriff des Grundstückes ein Ober- oder Sammelbegriff ist. **Das Grundstück als solches existiert somit ertragsteuerlich nicht, sondern nur die damit bezeichneten Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte.** Dementsprechend können sich steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich dieser jeweiligen Wirtschaftsgüter eigenständig ergeben und nicht in einer zusammenfassenden Betrachtung einer Gesamtheit diese Wirtschaftsgüter. Die Materialien zum 1. StabG 2012 halten dazu fest: „Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil-) Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden.“ (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 7). **Damit ist der bisher bei Grundstücken vertretenen Einheitstheorie die Rechtsgrundlage entzogen worden. Eine Betrachtung von Grund und Boden und Gebäude als steuerliche Einheit ist daher nach der geltenden Rechtslage nicht mehr möglich.**“

20. <sup>SWK</sup> Tag

36

Linde

# (Private) Grundstücksveräußerungen – Einheitstheorie III

## • Aussagen in der Literatur (Auszug):

- Zorn/Varro in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 4 Rz 220/20:
  - „Nach den EStR 2000 (in Rz 2233, 2633 f) ist bei bebauten Grundstücken die „Einheitstheorie“ aufgegeben worden; Boden und Gebäude wären somit seither getrennte Wirtschaftsgüter (vgl Bodis/Hammerl, RdW 2013, 360). Die Rsp des VwGH hat iZm bebauten Grundstücken in der Vergangenheit nicht von der „Einheitstheorie“ gesprochen, aber bei verschiedenen Problemstellungen das bebaute Grundstück als Einheit behandelt. **UE stehen nicht Theorien im Vordergrund, sondern der Ges[e]tzeswortlaut. Das Gesetz enthält keine generelle Aussage zu bebauten Grundstücken. Vielmehr ist nach den einzelnen gesetzlichen Regelungen zu differenzieren, wobei jeweils auf Wortlaut und Zweck der betreffenden Normen abzustellen ist.**“
- Hirschler/Reinold in Hofstätter/Reichel, EStG (65. Lfg, Dezember 2017) § 4 Abs 3a Rz 24 ff:
  - „Im Ergebnis ist jedenfalls Zorn/Varro (in D/K/M/Z, EStG<sup>17</sup> § 4 Rz 220/22) zuzustimmen, dass für bebaute Grundstücke jeweils anhand der konkreten Gesetzesnorm zu prüfen ist, ob mit 1.4.2012 eine Änderung einhergeht. Dort, wo explizit zwischen Grund und Boden und Gebäude differenziert wird, kann der <sup>SWK</sup>Einheitsgedanke keine Gültigkeit haben.“

20. <sup>SWK</sup> Tag

37

Linde

# (Private) Grundstücksveräußerungen – Einheitstheorie IV

---

- VwGH-Judikatur:
  - VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0034 zur Trennung von GuB und Gebäude iRe Einbringung:
    - *Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass das Gebäude mit dem Grund und Boden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet (vgl. zuletzt VwGH vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, mit weiteren Nachweisen).*
  - VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 zur Hauptwohnsitzbefreiung:
    - *Dabei gehört zum Wirtschaftsgut nicht nur jener Boden, auf dem das Gebäude steht, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird.*
  - VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013 zur Altvermögenseigenschaft:
    - *Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsteht durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus Sicht des § 30 EStG 1988 kein neues Wirtschaftsgut. Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann (wie im Revisionsfall) ein Haus errichtet wird, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache [...].*

20. <sup>SWK-</sup>Tag

38

Linde

# (Private) Grundstücksveräußerungen – Einheitstheorie V

---

- *Dziurdz, ÖStZ 2018/357, 247 ff:*
  - Bezugnahme auf VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0034 (grundsätzlich keine Trennung von Gebäude und Grund und Boden bei einer Einbringung; zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012, aber mit Verweis auf Ro 2015/15/0025) und VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 zur Hauptwohnsitzbefreiung (bei einem bebauten Grundstück bilden Gebäude und Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut): „Ob durch das 1. StabG 2012 Grund und Boden und Gebäude zu zwei getrennten Wirtschaftsgütern wurden, bleibt weiterhin offen. Zwar könnte der VwGH die umfassenden Änderungen bei der Grundstücksbesteuerung zum Anlass nehmen, von der bisherigen Einheitstheorie abzugehen, doch die jüngere Rechtsprechung lässt eher das Gegenteil vermuten. Damit erweisen sich die Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien, die eine Aufgabe der Einheitstheorie schlicht als gegeben annehmen, als mutig.“

20. <sup>SWK-</sup>Tag

39

Linde

# (Private) Grundstücksveräußerungen – Einheitstheorie VI

---

- Relevanz:
  - Privatvermögen:
    - Altvermögenseigenschaft von Gebäuden bei Bebauung von GuB des Altvermögens nach dem 31.3.2012.
    - Hauptwohnsitzbefreiung: umfasst ausdrücklich auch Grund und Boden.
    - Herstellerbefreiung: bezieht sich nur auf das Gebäude.
  - Betriebsvermögen:
    - Teilwertabschreibung: Gegen GuB und Gebäude als Bewertungseinheit spricht die getrennte Bewertung bei Entnahme (§ 6 Z 4 EStG) sowie die gesonderten Regelungen für GuB in § 4 Abs. 3a Z 3 EStG.
    - Übertragung stiller Reserven (Neuregelung ab 1.4.2012).
    - § 24 Abs. 6 EStG (aber: Entnahme von GuB mit dem Teilwert).

20. <sup>SWK-</sup>Tag

40

Linde

# (Private) Grundstücksveräußerungen – Grundstücksbegriff

---

- BFG 28.2.2019, RV/6100180/2018:
  - *Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht ist, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstellt, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst.*
  - Das BFG schließt sich der in der Judikatur und im überwiegenden Schrifttum vertretenen Rechtsauffassung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist.
  - Anhängig beim VwGH zur Zahl Ra 2019/15/0066.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

41

Linde

# Private Grundstücksveräußerungen – Zeitpunkt I

---

- VwGH 3.4.2019, Ra 2017/15/0098:
  - Die neue Rechtslage für private Grundstücksveräußerungen ist somit "erstmalig für **Veräußerungen nach dem 31. März 2012**" anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen "für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das **Verpflichtungsgeschäft** abgestellt werden" soll.
  - Das BFG hat daher für die Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung zu Recht das Verpflichtungsgeschäft in den Blick seiner Überlegungen genommen. Das Vorliegen eines **bloßen Vorvertrages**, der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine **bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages** begründet - reicht dafür jedoch nach zutreffender Ansicht des BFG nicht aus.

20. SWK-  
Tag

42

Linde

# Private Grundstücksveräußerungen – Zeitpunkt II

---

- Zorn, RdW 2019, 418 zu VwGH 3.4.2019, Ra 2017/15/0098:
  - In seiner Erkenntnisbesprechung ortet Zorn im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum eine Abkehr von der Vorjudikatur, wonach bereits der Abschluss des Vorvertrags das Verpflichtungsgeschäft sei, das den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums begründe. Die mit dem wirtschaftlichen Eigentum operierende Rechtsprechung zu Vorverträgen sei nicht mehr aktuell.
- Relevant ist daher wohl die Beurteilung einer Vereinbarung als Hauptvertrag oder als „echter“ Vorvertrag i.S.d. § 936 ABGB (siehe *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2019/37).
- Maßgeblichkeit des Veräußerungszeitpunkts: Inkrafttreten der Neuregelung; Anhebung des Steuersatzes von 25 % auf 30 %; Änderung der Verlustausgleichsregelungen.
- Im betrieblichen Bereich: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.

20. SWK-  
Tag

43

Linde

# Private Grundstücksveräußerungen – Hauptwohnsitzbefreiung: Begriff ETW

- VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0085:
  - Der Begriff der „Eigentumswohnung“ im Befreiungstatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 EStG für Wohnungen in Österreich ist auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002 zu beziehen.
  - Nach der Rsp des VwGH muss für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung im Zeitpunkt der Veräußerung eine „Eigentumswohnung“ vorliegen. Dies ist dann gegeben, wenn Wohnungseigentum iSd WEG 2002 daran begründet wurde (VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/ 0002; 24.1.2018, Ra 2017/13/0005).
  - Nicht abschließend geklärt ist, ob für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung auch „vorläufiges Wohnungseigentum“ (Wohnungseigentum des Alleineigentümers einer Liegenschaft) ausreicht (ausdrücklich offenlassend VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005).

20. Tag

SWK-

44

Linde

# Private Grundstücksveräußerungen – Hauptwohnsitzbefreiung: Frist

- VwGH 27.2.2019, Ra 2018/15/0111 – vorübergehende Ummeldung des Hauptwohnsitzes im Vorfeld einer Scheidung; Bedeutung der polizeilichen Meldung:
  - *Der Begriff des "Hauptwohnsitzes" wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.*
  - *Der Hauptwohnsitz-Meldung kommt in diesem Zusammenhang **keine materiell-rechtliche Bedeutung** zu [...], in Zweifelsfällen kann die polizeiliche An- und Abmeldung aber als Indiz dienen.*
  - *Entscheidend [...] ist, ob weiterhin die Voraussetzungen für einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO erfüllt waren und zudem ob der Revisionswerber **weiterhin die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen** zu dieser Wohnung hatte, auch wenn eine tatsächliche Benützung der Wohnung in jenem Zeitraum durch den Revisionswerber nicht (ununterbrochen) erfolgte.*
- BFG 1.8.2019, RV/1100104/2019 (Folgeerkenntnis):
  - Bejahung des Kriteriums des „Innehabens“ (Ehewohnung; aufrechte Ehe); Bestimmung des bedeutungsvolleren Wohnsitzes im konkreten Fall nach dem Wohnsitz der mj. Kinder; aufgrund der Arbeitslosigkeit des Bf. ergaben sich keine wirtschaftlichen Gründe für die Wohnsitzwahl.
- Relativierung der Aussagen in EStR 2000, Rz 6638? Danach sind **kurzfristige Abwesenheiten** nicht schädlich, diese sind aber nach Ansicht der Finanzverwaltung in die Fristen des § 30 Abs 2 Z 1 EStG nicht einzurechnen.

20. Tag

SWK-

45

Linde

## Private Grundstücksveräußerungen – Erlösminderungen in späteren VAZ

---

- BFG 9.7.2019, RV/7103264/2019:
- *Die Rückzahlung des Kaufpreises in einem auf die (im Zeitraum 1. 4. 2012 bis 31.12.2015 erfolgte) Grundstücksveräußerung folgenden Jahr ist bis zur Hälfte des im Veräußerungsjahr versteuerten Überschusses mit sämtlichen Einkünften ausgleichsfähig (VfGH 11.12.2002, B 941/02). Der übrige Teil der Erlösminderung kann nur zur Hälfte und nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.*
- Dies gilt auch, wenn der im Veräußerungsjahr erzielte Überschuss infolge einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption und Verlusten aus anderen Einkunftsquellen einem Steuersatz von 0 % unterlag.
- Amtsrevision eingebracht.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

46

Linde

## Grundstücksveräußerungen – Keine ImmoESt für PersG

---

- VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016:
  - [D]ie **Korrektur** des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienertragsteuer [hat] im Wege der **Veranlagung** zu erfolgen [...]. Insbesondere die Ergebnisse betrieblicher Grundstücksgeschäfte sind stets in der Einkommen(Körperschaft)steuer-Erklärung (bzw. in der Erklärung für die Feststellung nach § 188 BAO) anzugeben; sie werden im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt.
  - Personengesellschaften sind im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt [...]. **Damit ist aber die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig.**

20. <sup>SWK-</sup>Tag

47

Linde

## Grundstücksverkäufe durch begünstigte Körperschaften

*Bernhard Renner,*  
Bundesfinanzgericht

20. SWK-  
Tag

## Grundstücksverkäufe durch „begünstigte“ Körperschaften

---

- In Frage kommenden Körperschaften:
  - Körperschaften öffentlichen Rechts
    - zB Gebietskörperschaften, gesetzlich anerkannte Religionsgemeinschaften
  - Körperschaften iSd §§ 34 ff BAO („Gemeinnützigkeit“)
- Fragen
  - steuerliche Behandlung des Grundstücksverkaufs („ImmoEST“)
  - Zuordnung zu Betrieb oder sonstigem Vermögen
  - Möglichkeit von Befreiungen oder sonstigen Begünstigungen
  - unbeschränkte Steuerpflicht oder beschränkte Steuerpflicht der „zweiten Art“

20. SWK-  
Tag

## Grundstücksverkauf durch Körperschaft öff Rechts | § 1 Abs 3/§ 2/§ 21 KStG §§ 30 ff EStG

### • VwGH 27.6.2018, Ro 2016/15/0025

- Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann keine betrieblichen Einkünfte erzielen, da die § 2 Abs 3 EStG und die Gewinnermittlungsvorschriften, aus denen sich das Vorliegen von (steuerlichem) Betriebsvermögen ergibt, auf sie nicht anwendbar sind. Betriebliche Einkünfte erzielen allenfalls die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt
- Im Eigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) stehende Grundstücke stellen – außerhalb der steuerlichen Fiktion des Betriebes gewerblicher Art (BgA) – kein Betriebsvermögen dar (hier: bei einer Land- und Forstwirtschaft).
- Veräußert daher eine KöR Grundstücke, die nicht einem BgA zuzurechnen sind, tätigt sie eine „private Grundstücksveräußerung“ iSd § 30 EStG. Dies entspricht der mit dem 1. StabG 2012 verfolgten Absicht des Gesetzgebers, die Steuerpflicht grundsätzlich auf Grundstücksveräußerungen von KöR auszudehnen.

20. SWK-  
Tag

50

Linde

## Grundstücksverkauf durch gemeinnützigen Verein | § 1 Abs 3/§ 5 Z 6/§ 23 KStG

### • VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0040

- Bei Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 3 KStG (= „gemeinnützige“ Körperschaften) wird zwischen dem der unbeschränkten Teilsteuerpflicht unterliegenden Einkommen und dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG unterschieden. In § 23 Abs 1 KStG (Freibetrag für begünstigte Zwecke) ist nur von der Einkommensermittlung und vom steuerpflichtigen Einkommen die Rede. Das Einkommen bildet ausschließlich für den Bereich der unbeschränkten Teilsteuerpflicht die Steuerbemessungsgrundlage.
- Somit ist der Freibetrag gemäß § 23 Abs 1 KStG nur vom unbeschränkt teilsteuerpflichtigen Einkommen in Abzug zu bringen. Keine Wirkung entfaltet er für Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs 2 und 3 KStG unterliegen.
- Frage der Zuordnung zum **unentbehrlichen Hilfsbetrieb** beim VwGH anhängig (Ra 2019/15/0046)

20. SWK-  
Tag

51

Linde

# Liquidation und Gruppenbesteuerung, GmbH-Verrechnungskonto, verdeckte Ausschüttungen

# Linde

*Nikolaus Zorn,*  
Verwaltungsgerichtshof

20. SWK-  
Tag

## Konkurs des Gruppenträgers VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008

- M-GmbH hielt 90% der Anteile an der T-GmbH
- Dezember 2009: Antrag an FA auf Feststellung einer Unternehmensgruppe
- Bereits 13. März 2009: Eröffnung des Konkurses über Vermögen der M-GmbH
- - FA wies Antrag ab
- - UFS wies Berufung ab
- Beschwerde an VwGH

20. SWK-  
Tag

## Konkurs des Gruppenträgers VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008

---

- Abweisung der Beschwerde durch VwGH
- Das Regime der Gruppenbesteuerung ist damit nach der Gesetzessystematik auf die operativen Einkünfte verbender Körperschaften ausgerichtet
- Bei Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger würden nämlich operative Einkünfte verbender Körperschaften im Abwicklungseinkommen erfasst, wodurch der Sinn und Zweck des § 19 KStG 1988 (der dort vorgesehenen Glättung der Gewinne und Verluste aus der Liquidation im Abwicklungszeitraum) konterkariert würde

20. <sup>SWK-</sup>Tag

54

Linde

## Konkurs des Gruppenträgers VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008

---

- Auch käme es dadurch zu sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnissen, dass die Gruppenmitglieder von den steuerlichen Erleichterungen des in Liquidation befindlichen Gruppenträgers (etwa in Form eines Verlustrücktrages) profitieren würden
- Eine Vermischung der Besteuerungsregime des § 9 KStG 1988 und des § 19 KStG 1988 auf Ebene des Gruppenträgers würde daher dem Sinn und Zweck sowohl der Gruppenbesteuerung als auch der Liquidationsbesteuerung widersprechen
- Es ist somit in teleologischer Interpretation davon auszugehen, dass eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des § 9 KStG 1988 in Betracht kommt.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

55

Linde

## Konkurs des Gruppenmitglieds VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, 0010

---

- T-GmbH war seit 2006 Gruppenmitglied einer Gruppe
- T-GmbH war das einzige Gruppenmitglied
- November 2008 Eröffnung des Konkurses über Vermögen der T-GmbH
- Juli 2010: Schlussverteilung (Konkursquote 2,4%)
- Löschung der T-GmbH im Firmenbuch
- T-GmbH erklärte für Liquidationszeitraum Verlust (endet 2010)

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

56

Linde

## Konkurs des Gruppenmitglieds VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, 0010

---

- F-Bescheid Gruppenmitglied 2010: plus 2 Mio €; Zurechnung des Einkommens an den Gruppenträger:  
Begründung:
  - Abwicklungs-Anfangsvermögen 2 Mio Schulden
  - Abwicklungs-Endvermögen: das zur Verteilung gelangende Vermögen: Null  
Und: T-GmbH bleibt Gruppenmitglied
- BFG: Abweisung
- VwGH: Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

57

Linde

## Konkurs des Gruppenmitglieds VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, 0010

---

### • 1. Schulden im Abwicklungs-Endvermögen:

- Pro: Riedler, RdW 2014, 619 (620); Riedler, RdW 2018, 816; Mayr/Melhardt/Kufner/Lattner, SWK-Spezial Salzburger Steuerdialog 2014, 37; Lachmayer, RdW 2016, 227; Renner, SWK 2017, 97; teilweise auch Marschner, Einlagen in Körperschaften (2015), 465, etc.
- Contra: Hristov, Die Liquidation im Ertragsteuerrecht (2014), 131; Gloser/Bonschak, SWK 2015, 421 (423); Engelhart, ZIK 2015, 176; Beiser, RdW 2016, 353; Beiser, SWK 2017, 378; Kanduth-Kristen/Komarek, ÖStZ 2015, 506; Kanduth-Kristen, ZIK 2016, 89; Kanduth-Kristen, SWK 2017, 371; Komarek, SWK 2016, 961; Dellinger, GesRZ 2016, 84 (85); Novacek, FJ 2016, 97; Puchner/Gloser, SWK 2019, 549 und 1326, etc.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

58

Linde

## Konkurs des Gruppenmitglieds VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, 0010

---

- VwGH: Interpretation „Abwicklungs-Endvermögen“ nach dem Zweck
- Finale Besteuerung der im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven
- Steuerentstrickung
- Unversteuert gebliebene **stille Reserven** werden bei der letzten Möglichkeit besteuert
- **Keine darüber hinausgehende Besteuerung**
- Bewertung der Schulden bedurfte keiner Erörterung

20. <sup>SWK-</sup>Tag

59

Linde

## Konkurs des Gruppenmitglieds VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, 0010

---

- **2 . Ausscheiden aus der Gruppe durch Liquidation?**
- lediglich eine Einbeziehung von operativen Einkünften der Gruppenmitglieder in das Ergebnis der Unternehmensgruppe zulässig
- Gruppenbesteuerung dient Ausgleich von Gewinnen und Verlusten verbender Gesellschaften
- Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen entspräche nicht diesem Zweck
- Erfassung eines konsolidierten Ergebnisses mehrerer Jahre in einem Jahresergebnis des Gruppenträgers wäre systemwidrig
- Das Abwicklungsergebnis war daher nicht gemäß § 24a Abs 1 KStG 1988 als dem Gruppenträger zuzurechnendes Einkommen des Gruppenmitglieds festzustellen

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

60

Linde

## Konkurs des Gruppenmitglieds VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, 0010

---

- VwGH-Erk tritt der Meinung des BFG, das Gruppenmitglied bleibe auch während der Liquidationsphase noch Gruppenmitglied, nicht entgegen
- Gruppenmitgliedschaft wird wohl bis zur endgültigen Beendigung des Gruppenmitglieds anzuerkennen sein
- Bedeutung für 3-Jahres-Zeitraumes nach § 9 Abs 10 KStG
- Und für Nachversteuerung von Auslandsverlusten nach § 9 Abs 6 Z 7 KStG.

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

61

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- Judikaturlinie des VwGH

Vorbereitende Entscheidungen:

VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, Fortsetzung in VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167

VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110

VwGH 28.4.2009, 2004/13/0059

VwGH 28.9.2011, 2006/13/0084

VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112

VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003

Sodann verdeutlichend:

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

62

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- VwGH 17.12.2014, 2011/13/0015:
- Jahre 2004 und 2005: Zahlungen von GmbH an Gesellschafter Festgehalten am Verrechnungskonto  
Juli 2007: Außenprüfung; 5 Darlehensverträge vorgelegt
- FA und BFG: verdeckte Ausschüttung in Höhe der Zahlungen
  - Darlehensverträge erst nachträglich errichtet
  - tatsächliche Auszahlungen stimmen nicht genau mit Verträgen überein
  - eine Tilgung getätigt, die nicht mit Vertrag übereinstimmt

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

63

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- VwGH: 17.12.2014, 2011/13/0015  
Aufhebung der UFS-Erledigung

Zu prüfen,

- ob eine Rückzahlung der am Verrechnungskonto verbuchten Beträge **von vornherein nicht gewollt** oder wegen absehbarer **Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten**
- ob als die Verbuchung nur zum Schein erfolgt ist und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbaren Forderungen an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten ist.

(etwa weil die Forderung wegen des Fehlens von Sicherheiten und im Hinblick auf unzureichende Bonität des Gesellschafters ohne Wert)

20. <sup>SWK-</sup>Tag

64

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177
- Entnahmen am Kontokorrentkonto bis ca 380.000 €
- Keine Vereinbarung über Darlehensrückzahlung  
keine Vereinbarung über Zinsfälligkeiten  
keine Rückzahlung  
keine Sicherheiten
- Daher lt UFS: verdeckte Ausschüttung in Höhe des Kontostandes

20. <sup>SWK-</sup>Tag

65

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177: Aufhebung als rechtswidrig
- Zu prüfen, ob Rückzahlung der am Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten,
- ob die buchmäßige Erfassung der Forderung nur zum Schein erfolgt ist und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge trat,
- ob aus den Umständen zu schließen, dass Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht.
- Der UFS hatte die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Umstände der Darlehenshingabe geprüft, daraus ergibt sich aber nichts für die Ernstlichkeit der Absicht auf Rückzahlung bzw. Rückforderung
- Das Fehlen von Sicherheiten kann aber geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

66

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007
- A-GmbH hatte 2008 GmbH-Gf einen Kontokorrentkredit mit einem Kreditrahmen von 300.000 € bis Ende 2017 eingeräumt
- Im Jahr 2010 wurde der Kreditrahmen auf 500.000 € erhöht und die Laufzeit bis 2020 verlängert
- FA nahm für 2009 bis 2011 im Ausmaß der Ausnützung des Rahmens verdeckte Ausschüttung an.
- Strittig wurde die Bonität des Gesellschafters (in Bezug auf die Rückzahlung der offenen Beträge);
- Streit über den Wert der Beteiligung an A-GmbH (Berücksichtigung eines Firmenwertes)
- BFG: Mangels Bonität des Gesellschafters liegt vA vor

20. <sup>SWK-</sup>Tag

67

Linde

## GmbH – Verrechnungskonto

---

- VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007, Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit
- Entscheidend, ob die am Verrechnungskonto verbuchten Forderungen gegen den Gesellschafter im Hinblick auf dessen unzureichende Bonität ohne Wert oder nicht.
- BFG hat die Annahme vA mangels ausreichender Bonität des Gesellschafters bestätigt.
- BFG hat bei der Bewertung der GmbH-Beteiligung geirrt
- Daraus folgt: Wert der eigenen GmbH-Beteiligung bei Bonitätsprüfung des Gesellschafters relevant.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

68

Linde

## Verdeckte Ausschüttung/ Vorteilsausgleich

---

YY ist Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH.  
Einnahmen aus zwei Beratungsverträgen waren über die GmbH abgerechnet.

- Außenprüfung: Einkünfte seien nicht der GmbH zuzurechnen, sondern dem YY
- **Aufwendungen der GmbH**, die
  - a) mit den Beratungsverträgen zusammenhängen oder
  - b) den Privatbereich des Gesellschafters YY betrafenseien **verdeckte Ausschüttung**
- BFG: Aufhebung der Haftungsbescheide:
- Wenn FA die Einkünfte zum Gesellschafter zurechnet, kann keine vA vorliegen
- Amtsrevision

20. <sup>SWK-</sup>Tag

69

Linde

## Verdeckte Ausschüttung/ Vorteilsausgleich

---

- VwGH: 23.1.2019, Ra 2018/13/0007  
Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit
- 1. Annahme: Die Einkünfte sind dem Gesellschafter zuzurechnen
- **Konkludenter Vorteilsausgleich** zwischen Einlage der Einnahmen in die GmbH einerseits und von der GmbH für die Erzielung dieser Einnahmen getätigten Aufwendungen andererseits
- Ein solcher automatischer Zusammenhang besteht nicht für Aufwendungen, welche die GmbH für den Privatbereich des YY tätigte

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

70

Linde

## Verdeckte Ausschüttung/ Vorteilsausgleich

---

- VwGH: 23.1.2019, Ra 2018/13/0007
- 2. Annahme: Die Einkünfte sind der GmbH zuzurechnen
- Tragung der Aufwendungen für Privatbereich des YY jedenfalls vA
- Diesfalls scheidet das Vorliegen eines Vorteilsausgleichs oder einer Einlagenrückzahlung in Ansehung der Übernahme privater Aufwendungen des Gesellschaftes von vornherein aus
- Aussage in Rn 20: „Verdeckte Ausschüttungen setzen das Vorliegen eines Gewinnes nicht voraus.“
- Bsp: GmbH wird begründet mit Stammkapital 35 000 € (zur Hälfte einbezahlt)  
GmbH nimmt Bankkredit von 400.000 € auf.  
Einziges Geschäft der GmbH: Sie kauft vom Gesellschafter ein wertloses Bild und bezahlt dafür 400.000 €

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

71

Linde

## Immobilienüberlassungen an Anteilsinhaber

### Aktuelle BMF-Ansicht

*Bernhard Renner,*  
Bundesfinanzgericht

20. <sup>SWK-</sup>Tag

## Allgemeines | Ausgangspunkt

- Trennungsprinzip
  - Körperschaft/Anteilseigner: eigenständige, voneinander unabhängige, Rechts-/Vermögenssubjekte
  - Einkommen/Vermögen voneinander getrennt zu erfassen
  - → gegenseitige Rechtsbeziehungen grundsätzlich möglich
  - führen zu wechselseitigen Einnahmen, Ausgaben, Umsätzen
- Voraussetzung für Anerkennung von Rechtsbeziehungen
  - „Angemessenheit“/„Üblichkeit“
- Folgen der Unangemessenheit
  - Einlagen, Ausschüttungen (idR „verdeckt“)

20. <sup>SWK-</sup>Tag

## Angemessenheit | Maßstab

---

- Anwendung der „Angehörigenjudikatur“
  - (1) Nach-Außen-zum-Ausdruck-kommen
    - Publizität
  - (2) eindeutiger, klarer, zweifelsfreier Inhalt
    - Formalkriterien
  - (3) Abschluss zwischen „Fremden“ unter gleichen Bedingungen
    - Fremdvergleich (ieS)
    - „Fremder“ in Bezug auf verdeckte Ausschüttungen
      - „Nicht-Anteilsinhaber“
      - „Nicht-Nahestehender“
- Indizwirkung/Beweiswürdigung

20. <sup>SWK-</sup>Tag

74

Linde

## Verdeckte Ausschüttung | Grundformen

---

- **Direkte verdeckte Ausschüttung**  
(= effektive Vermögensminderung; → Abfluss)
  - überhöhte (scheinbare) Ausgaben zu Gunsten der Anteilseigner
    - zB (kostenlose) Überlassung einer Immobilie ohne Gegenleistung
- **Indirekte verdeckte Ausschüttung**  
(= verhinderte Vermögensvermehrung; → Zufluss)
  - zu geringe/fehlende Einnahmen aus Geschäften mit Anteilsinhabern
    - zB Verrechnung zu geringer Miete bei grds anzuerkennendem Mietverhältnis

20. <sup>SWK-</sup>Tag

75

Linde

# Begriffsvielfalt | verdeckte Ausschüttungen bei Immo-Überlassungen

---

- Außerbetrieblicher Bereich
- Ertragswertverfahren („umgekehrtes“)
- Kostenmiete
- Marktmiete
- Mietenmarkt
  - funktionierend/nicht funktionierend
- Renditemiete
- Wirtschaftliches Eigentum
- Wurzelausschüttung

20. <sup>SWK-</sup>Tag

76

Linde

## Verdeckte Ausschüttung | BMF-Ansicht BMF-Info 17.4.2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019

---

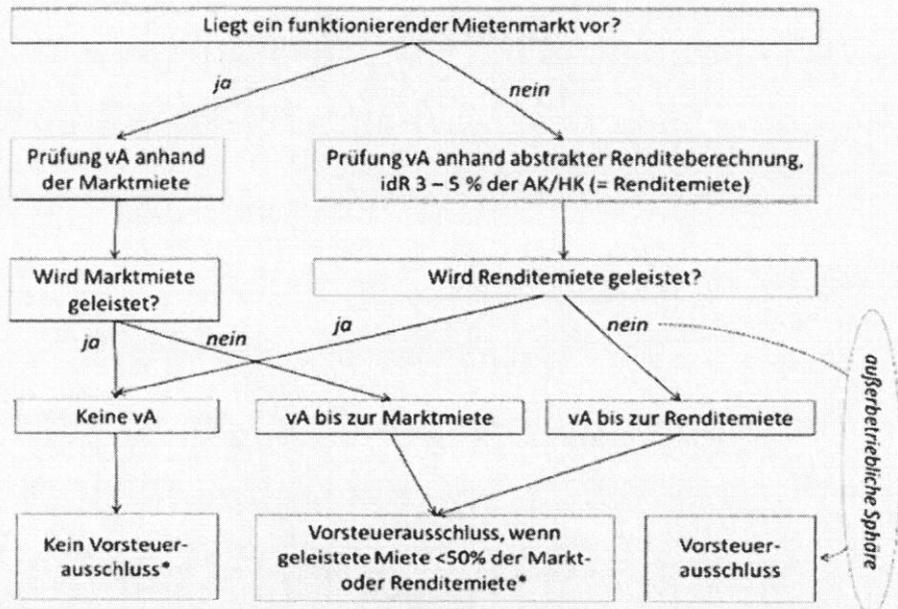
- **Voraussetzung** einer verdeckten Ausschüttung
  - fremdunübliche Vereinbarung über Nutzungsüberlassung
- **Maßstab** für Fremdvergleich
  - Vorhandensein eines funktionierenden Mietenmarkt für Mietobjekt in gegebener Bauart, Größe und Ausstattung
  - wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor würde Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und gewinnbringend vermieten
  - VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050

20. <sup>SWK-</sup>Tag

77

Linde

**Prüfschema  
BMF-Info**  
17.4.2019,  
BMF-010216/0002-  
IV/6/2019  
(= RZ 637, 638  
**KStR 2013**  
idF WE 2019)



\* Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist stets das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

20. SWK-  
Tag

78

Linde

## Verdeckte Ausschüttung | Ebenen

- Körperschaft – Betriebsvermögenszugehörigkeit
  - (gewillkürtes) Betriebsvermögen versus
  - außerbetriebliches Vermögen
- Mietender Gesellschafter/Nahestehender – Vermietbarkeit
  - Marktmiete versus
  - Renditemiete

20. SWK-  
Tag

79

Linde

## Maßstab | „vermietende“ Körperschaft

### Immobilie im Betriebsvermögen

- jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar
- zB durch (fremdübliche) Vermietung

zB VwGH 16.5.2007, 2005/14/0033; 27.6.2018, Ra 2017/15/0019; BFG 7.1.2019, RV/7103584/2016

20. <sup>SWK-</sup>Tag

80

Linde

### Immobilie im außerbetrieblichen Bereich (→ „Wurzelausschüttung“)

- besonders repräsentativ („Luxus“) und/oder
- speziell auf Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt („Extravaganz“); daher uU nicht frei vermietbar

## Maßstab | „mietender“ Gesellschafter etc

### Marktmiete → funktionierender Mietenmarkt

- Vergleich mit tatsächlich vorhandenen vergleichbaren Immobilien
- Maßstab: wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor: würde bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie Kapital in solches Objekt investieren (VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006)
- → „echter“ Fremdvergleich

20. <sup>SWK-</sup>Tag

81

### Renditemiete → kein funktionierender Mietenmarkt

- Vergleich mit Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors (zB in Garconniere, Studentenwohnung)  
= üblicherweise aus eingesetztem Kapital durch Vermietung erzielte Rendite
- Bandbreite von 3% - 5% der (Netto-) Anschaffungs-/Herstellungskosten (VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047)
- → „fiktiver“ Fremdvergleich

Linde

# Indizien gegen funktionierenden Mietenmarkt | BMF-Info

---

- Darlegung der wirtschaftlichen Gründe für Investitionsentscheidung nicht möglich;
- Darlegung, auf welcher Grundlage vor Anschaffung/Herstellung eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erwartet worden ist, nicht möglich;
- Keine Planungs- und Finanzierungsrechnungen vor Investitionsentscheidung bzw keine laufende Kostenkontrollen während der Bauphase;
- Darlegung der Gründe, welche Tatsachen oder Erwägungen für Festlegung der Miete in der vereinbarten Höhe maßgeblich waren, nicht möglich;
- Überschreitung der für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m<sup>2</sup> um 100 %

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

82

Linde

# Immobilien im Betriebsvermögen Auswirkungen

---

## • Gesellschaft

- Erhöhung der Mieteinnahmen (Gewinnerhöhung)
- Beachte: Vermietung kann uU Liebhaberei sein (idR „kleine“ Vermietung)

## • Gesellschafter

- permanente kapitalertragsteuerpflichtige Vorteilszuwendung
- **Höhe der Zuwendung**
  - Unterschied zur Marktmiete (bei funktionierendem Mietenmarkt;  
→ Vergleich zu tatsächlichen Mietverhältnissen = reell
  - Unterschied zu Renditemiete (bei nicht funktionierendem Mietenmarkt)  
→ Vergleich mit errechneter Miete = fiktiv

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

83

Linde

# Immobilien im außerbetrieblichen Bereich

## Auswirkungen

---

### • Gesellschaft

- KSt: „Nullstellung“ (Eliminierung) des Ergebnisses (Einnahmen/Ausgaben)
  - zB AfA, Finanzierung
- Ust: keine unternehmerische Tätigkeit (Vorsteuerauschluss)

### • Gesellschafter

- hA: permanente kapitalertragsteuerpflichtige Vorteilszuwendung
  - Basis: idR Renditemiete
- BMF bisher (KStR 2013 vor WE 2019): idR Vollausschüttung an Gesellschafter
  - in Höhe der Anschaffungs-/Herstellungskosten
  - Übergang des wirtschaftlichen Eigentums)
- aktuelle BMF-Info (17.4.2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019):
  - schließt sich hA an
  - Abkehr vom wirtschaftlichen Eigentum

20. <sup>SWK-</sup>Tag

84

Linde

# Aktuelles | VSt-Abzug bei Überlassung von Wohngebäuden an Gesellschafter

---

### • VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0118

- Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter/Nahestehende sind mehrere dem **Vorsteuerabzug entgegenstehende Konstellationen** zu unterscheiden:
  - (1) Der Vorgang kann einerseits eine **verdeckte Ausschüttung** darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 führen. In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu.
  - (2) Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als **bloße Gebrauchsüberlassung** darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0033; 10.2.2016, 2013/15/0284).

20. <sup>SWK-</sup>Tag

85

Linde

# Umsatzsteuer (Vorsteuerabzug)

---

- Unterscheidung
  - unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit (Einnahmenerzielung)
  - bloße Gebrauchsüberlassung
  - EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*; VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255
- Maßstab
  - Fremdüblichkeit des Mietentgeltes
    - „moderates Abweichen“ unschädlich (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284)
    - Vorsteuerausschluss, wenn tatsächliche Miete weniger als Hälfte der marktkonformen Miete beträgt (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019)
  - weitere Aspekte der Vertragsbeziehung
  - Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen oder außerbetrieblichem Bereich

20. <sup>SWK-</sup>Tag

86

Linde

# Vermietung durch Privatstiftungen

---

- Allgemein
  - analoge Anwendung der ertrag-/umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu sonstigen Körperschaften
- Körperschaftsteuer
  - Zurechnung der Immobilie zum außerbetrieblichen Vermögen
  - unabhängig vom Bestehen eines Mietenmarktes/Erscheinungsbild der Immobilie
- Umsatzsteuer
  - keine unternehmerische Tätigkeit, wenn Überlassung an Stifter/andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke
  - VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255

20. <sup>SWK-</sup>Tag

87

Linde

# BMF-Info | Literatur

---

- *Patloch-Kofler/Petrikovics*, Änderung der Rechtsansicht des Finanzministeriums zu „Luxusimmobilien“, immo aktuell 2019, 102
- *Prodinger*, Vermietung an Gesellschafter – Änderung der KStR, taxlex 2019, 200
- *Raab/Renner*, Aktuelle BMF-Information zu für Anteilshaber angeschaffte bzw hergestellte Immobilien – Funktionierender Mietmarkt als Abgrenzung zwischen Markt- und Renditemiete, SWK 2019, 746
- *Raab/Renner*, Aktuelle BMF-Information zu für Anteilshaber/Begünstigte angeschaffte bzw hergestellte Immobilien, GES 2019, 248
- *Renner*, Aktuelle BMF-Ansicht: Steuerliche Behandlung von für Anteilshaber angeschaffte/hergestellte Immobilien, VWT 2019, 177
- *Renner*, Aktuelle BMF-Ansicht zu für Anteilshaber/Begünstigte angeschaffte bzw hergestellte Immobilien, ZFS 2019, 81
- *Schlager*, BMF-Info zu „Luxusimmobilien“ veröffentlicht, RWZ 2019/30, 137
- *Wilplinger/Teuschler*, BMF ändert Rechtsmeinung zur Renditemiete, ecolex 2019, 626

20. <sup>SWK-</sup>Tag

## KESt auf Outbound-Dividenden, Nutzungseinlage, Stiftungen

*Ernst Marschner*

20. <sup>SWK-</sup>Tag

### Kapitalertragsteuer auf Outbound-Dividenden Sachverhalt VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- Luxemburgische GmbH beteiligt sich zu 30% (später auf 40% erhöht) an einer österreichischen Flughafen-Aktiengesellschaft
  - Luxemburgische GmbH beschäftigt kein Personal
- Luxemburgische Großmutter-GmbH (Anteil 100% an Muttergesellschaft) hält über Zwischenholdings Beteiligungen im Infrastrukturbereich in Deutschland, Polen und Mexico
  - Diese Gesellschaft verfügt über Geschäftsräumlichkeiten und beschäftigt Personal
- Alle Anteile der Großmutter-GmbH werden von einem Fonds auf den Cayman Islands gehalten
  - Über eine Treuhandgesellschaft auf den Cayman Islands
- Dividende der österreichischen AG wird innerhalb eines Jahres nach Anteilserwerb ausgeschüttet
  - Schon aus diesem Grund Einbehalt von österreichischer KESt
- KESt-Rückerstattungsantrag der Mutter von Finanzamt abgelehnt

20. <sup>SWK-</sup>Tag

## Kapitalertragsteuer auf Outbound-Dividenden Rechtslage VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- § 94 Z 2 EStG sieht in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie eine Befreiung von der KEST für Outbound-Dividenden vor:
  - Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft
  - MutterGes ist mit mindestens 10% beteiligt (mittel- oder unmittelbar)
- Bei EU-ausländischen Muttergesellschaften ist zusätzlich erforderlich:
  - Mindestbeholdedauer von einem Jahr →
    - Im Anlassfall Erstattungsantrag nach Ablauf der Jahresfrist gestellt → nach Vorgabe des Unionsrecht KEST dann auch für Dividenden zu erstatten, die innerhalb der Jahresfrist geflossen sind
  - Kein Missbrauchsverdacht liegt vor → um diesen zu entkräften muss die Mutter eine Erklärung vorlegen, dass (1) ihre Betätigung über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, (2) sie eigene Arbeitskräfte beschäftigt und (3) sie über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt (VO zu § 94a EStG)
  - Keine verdeckte Ausschüttung
  - Ansässigkeitsbescheinigung der Muttergesellschaft

20. SWK-  
Tag

91

Linde

## Kapitalertragsteuer auf Outbound-Dividenden Entscheidung VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- Im Anlassfall strittig, ob KEST-Erstattung zu versagen
  - BFG schloss sich dem Finanzamt an
- Revisionsgegenstand ist nicht die Frage des KEST-Abzugs sondern der Rückerstattungsantrag der Muttergesellschaft
  - Bei KEST-Abzug durch die Tochter-Gesellschaft geht es um das Vorliegen von Missbrauchsverdacht
  - Erstattung darf hingegen nur bei erwiesenem Missbrauch versagt werden
  - EU-Richtlinie und EuGH-Rspr als Rechtsquelle heranzuziehen
- BFG-Entscheidung findet keine Deckung in der „Deripaska“-Entscheidung (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080)
  - Zypriotische Holding hat in diesem Fall keine eigene Geschäftstätigkeit entwickelt (keine Geschäftsräumlichkeiten, Mitarbeiter aus Russland nach Zypern entsandt)
  - Begründung mit „Konzernstrukturierung nach Sektoren, Regionen und Geschäftsfeldern“ damals abgelehnt, da stets russische Kräfte für diese Aufgaben herangezogen wurden

20. SWK-  
Tag

92

Linde

## Kapitalertragsteuer auf Outbound-Dividenden Entscheidung VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- Aufhebung der ablehnenden BFG-Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts
- BFG-Begründung für Ablehnung, „wenn sie für die Gliederung der Beteiligungen u.a. nach Regionen kein "Erfordernis" darstelle und nicht konkret dargetan werde, dass die Beteiligung an der österreichischen Aktiengesellschaft sonst "gescheitert" wäre“. Diese Betrachtungsweise ist verfehlt, „weil ein wirtschaftlicher Grund für eine Gestaltung nicht nur dann vorliegen kann, wenn das angestrebte wirtschaftliche Ziel nicht anders erreichbar ist. Ein wirtschaftlicher Grund für eine Gestaltung liegt auch vor, wenn das Ziel damit, wie hier vorgebracht, besser und sicherer zu erreichen war.“
- Wirtschaftliche Substanz kann auch bei der EU-Großmutter vorliegen → im Anlassfall zu Unrecht verneint: Geschäftsführer, Bilanzbuchhalter und Büroleiter in Luxemburg beschäftigt

20. SWK-  
Tag

93

Linde

## Kapitalertragsteuer auf Outbound-Dividenden Entscheidung VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004

- „Der geschäftsleitenden Tätigkeit einer Holdinggesellschaft ... steht es aber nicht entgegen, wenn sie finanzkräftige Anteilseigner hat und sich die Tätigkeit der bei ihr beschäftigten Mitarbeiter nicht auch auf die fachliche Beratung der Zielgesellschaft in der Führung eines Flughafens erstreckt (vgl. zur Verwaltung von Wirtschaftsgütern als wirtschaftlicher Tätigkeit jetzt EuGH 20.12.2017, Deister Holding und Juhler Holding, C-504/16 und C-613/16, Rn. 73; 14.6.2018, GS, C-440/17, Rn. 54; anders als in den dort angesprochenen Fällen war die Muttergesellschaft der Revisionswerberin nach dem Vorbringen in der Verhandlung auch umsatzsteuerpflichtig).“

20. SWK-  
Tag

94

Linde

## Private Nutzungseinlage in ausländische Ges Sachverhalt BFG 18.7.2019, RV/1100628/2016

- Österreichischer Steuerpflichtiger vergibt in den Jahren 2009 bis 2011 Darlehen iHv etwa 30 Mio Euro an eine Schweizer Gesellschaft, an der er wesentlich beteiligt ist.
- Keine Verrechnung von Zinsen
  - Die CH-Gesellschaft hat ihre Mittel mit 2% verzinst an verbundene Unternehmen weitergegeben
- Finanzamt: Nutzungseinlage in ausländische Gesellschaft gem § 6 Z 6 EStG durch Ansatz von fremdüblichen Zinsen beim österreichischen Gesellschafter zu besteuern
- Verwaltungspraxis (und Rechtsprechung): Nutzungseinlage des Gesellschafters in inländische Gesellschaft nicht anzuerkennen
- Aber für ausländische Gesellschaften sieht § 6 Z 6 EStG den Ansatz eines Fremdvergleichspreises vor
  - Diese Ungleichbehandlung ist unionsrechtskonform (EuGH 21.1.2010, Rs C-311/08, SGI)

20. SWK-  
Tag

95

Linde

## Private Nutzungseinlage in ausländische Ges Entscheidung RV/1100628/2016, rechtskräftig

- Steuerpflichtiger hat verdeckte Einlage argumentiert → letztendlich Darlehen als solches anerkannt
  - Rückzahlungswille und (-potential) der CH-Gesellschaft für Anerkennung als Darlehen erforderlich
- Die Bestimmung des § 6 Z 6 EStG gilt nur für betriebliche Einkünfte → daher nicht für Darlehen aus dem Privatvermögen des Gesellschafters anzuwenden
- Die Entstrickungsbesteuerung gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG gilt nur für die Substanz (Kursgewinne), nicht jedoch für den Ansatz von Früchten (Zinsen)
- Weitere Begründung des BFG: Kein Zufluss von Zinsen beim Gesellschafter → ohne Zufluss von Zinsen keine Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen
- Keine Amtsrevision eingebracht

20. SWK-  
Tag

96

Linde

## Private Nutzungseinlage in ausländische Ges Weitere Anmerkungen

---

- Beurteilung weiterer typischen Fälle einer Nutzungseinlage →
- Un- bzw teilentgeltliche Überlassung eines Grundstückes
  - Kein Ansatz von Vermietungseinkünften beim Gesellschafter
  - Allerdings: Ausländische Gesellschaft wird Betriebsstätte begründen, sodass inländische Gewinne besteuert werden, welche nicht durch fiktive Mietzahlungen vermindert werden
- Un- bzw nur teilentgeltliche Geschäftsführung
  - Beteiligung > 25% → Geschäftsführer erzielt betriebliche Einkünfte, sodass gem § 6 Z 6 EStG ein fremdübliches Entgelt anzusetzen ist
  - Beteiligung < 25% → Geschäftsführer erzielt außerbetriebliche Einkünfte, sodass keine Anpassung auf den Fremdvergleichspreis erfolgt

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

97

Linde

## Zuwendung Stiftung an Masseverwalter des Stifters, VwGH 3.4.2019, Ra 2018/15/0060

---

- Privatstiftung hat Liegenschaften verwertet und daraus 600.000 Euro an den Masseverwalter des Stifters aufgrund eines Vergleichs überlassen
- Kein Abzug von Kapitalertragsteuer erfolgt
- Zuwendungen der Privatstiftung erfordern eine unentgeltliche Vermögensübertragung einschließlich subjektiven Bereicherungswillen der Stiftung
- Bei Ansprüchen eines Dritten liegt keine Zuwendung der Stiftung vor (zB Pflichtteilsanspruch)
- Allerdings bei Vergleich zu prüfen, ob der Anspruch nach der jeweiligen Rechtsmaterie besteht (hier Insolvenzrecht) → Vergleich kann nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen
- Im Anlassfall Fehlbeurteilung des BFG der insolvenzrechtlichen Normen (BFG hat KEST-Freiheit angenommen)

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

98

Linde

**Linde**

**Abzugsfähige | nichtabzugsfähige  
Aufwendungen**

**Schwerpunkt Aus- & Fortbildung**

*Bernhard Renner,*  
Bundesfinanzgericht

**20.** SWK-  
Tag

# Ausgaben | Allgemeines

20. <sup>SWK-</sup>Tag

100

Linde

## Repräsentationsaufwendungen | Offizier

### • BFG 7.8.2019, RV/5101536/2016

- Das Vorbringen des Bf, dass ihm Opernbesuche ein „Gräuel“ seien, er dies nur der Dienstpflicht wegen gemacht habe und daher die private Veranlassung in den Hintergrund trete, vermag nichts daran zu ändern, dass solche in typisierender Betrachtungsweise zur privaten Lebensführung gehören. Der Opernbesuch mag der beruflichen Tätigkeit förderlich gewesen sein, eine Dienstpflicht lag jedoch nicht vor, da das vorgesetzte Kommando den Repräsentationsantrag des Bf sogar abgelehnt hat.
- Das Vorbringen des Bf er sei Antialkoholiker und trinke selbst keinen Wein, ändert nichts an der Qualifizierung als nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen der Weinzufwendungen, welche dazu dienen, gesellschaftliche Kontakte zu pflegen.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

101

Linde

# Schadenersatzzahlungen | Geschäftsführer

---

## • BFG 19.2.2019, RV/1100393/2016 VwGH 27.6.2019, Ra 2019/15/0063

- Die Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen hängt ua davon ab, ob das dahinterstehende Fehlverhalten der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzuordnen ist oder als private Verhaltenskomponente das Band zu dieser Sphäre bzw Veranlassung durchschneidet.
- Anhaltspunkte für eine private Veranlassung waren im gegenständlichen Fall nicht erkennbar, zumal der zum Schadenersatz verpflichtete Geschäftsführer zu den dazu führenden Geschäften (Bankgarantien) grundsätzlich legitimiert war, selbst wenn er seinen Kompetenzbereich erheblich überschritten hat.
- Für die Abzugsfähigkeit der Schadenersatzzahlungen kommt es nicht darauf an, ob mit der Ausstellung der Garantieerklärungen Geschäfte verbunden waren, die zu Einnahmen für hätten führen können. Entscheidend kann lediglich die Frage sein, ob die Schadenersatzzahlungen durch eine steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst sind.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

102

Linde

# Strafverteidigungskosten | Finanzvorstand

---

## • BFG 25.7.2019, RV/7102287/2015

- Die Abzugsfähigkeit von Kosten der Strafverteidigung ist nur dann gegeben, wenn die zur Last gelegten Handlungen ausschließlich durch die berufliche bzw betriebliche Tätigkeit veranlasst worden sind und das strafrechtliche Verfahren mit einem Freispruch endet.
- Da das Ermittlungsverfahren, welches in engem Zusammenhang mit der (früheren) beruflichen Tätigkeit des Bf als Finanzvorstand seines Arbeitgebers stand, zur Gänze eingestellt wurde, konnten Werbungskosten berücksichtigt werden.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

103

Linde

# Verkehrsunfall | Totalschaden

---

- **BFG 23.4.2019, RV/5100991/2011**

- Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt es sich um beruflich veranlasste Fahrten. Aufwendungen wegen eines auf einer solchen Fahrt erlittenen Verkehrsunfalls können somit neben dem Pendlerpauschale zu Werbungskosten führen.
- Das Übersehen eines in Tätigkeit befindlichen Blinkers vermag zwar stets als schwerwiegend anzusehen sein, relativiert sich jedoch wieder da dem Bf nur vorgeworfen werden konnte, dass er bei seinem Überholmanöver das Blinkzeichen des Busses lediglich 2,6s lang nicht bemerkte. Sein Verhalten konnte aus diesem Grund nur als leichte Fahrlässigkeit gewertet und die Unfallkosten als Werbungskosten angesehen werden.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

104

Linde

# Ausgaben | Aus-/Fortbildung

20. SWK-  
Tag

105

Linde

## Bildung | Klassisch-Philosophisches

---

- **Solon** (griechischer Lyriker und athenischer Staatsmann, 640 bis 560 v. Chr.):
  - „Ich werde älter und höre doch nicht auf, immer noch viel zu lernen.“
- **Konfuzius** (chinesischer Philosoph zur Zeit der östlichen Zhou-Dynastie, 551 bis 479 v. Chr.):
  - „Durch Bildung verschönert der Mensch sein eigenes Ich. Er schämt sich nicht, zu lernen und zu fragen. Fragen und Forschen sind die Wurzeln des Wissens, Denken und Nachsinnen der Weg.“

20. SWK-  
Tag

106

Linde

# Umfang der Bildungsaufwendungen

---

- § 4 Abs 4 Z 7; § 16 Abs 1 Z 10 EStG

(1) Maßnahmen für

- **Ausbildung** und
- **Fortbildung**

im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen

- ausgeübten oder
- damit verwandter beruflicher Tätigkeit

(2) umfassende **Umschulungsmaßnahmen**

- Zielen auf tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes ab („Umschulung“, incl ordentliches Universitätsstudium)

20. <sup>SWK-</sup>Tag

107

Linde

# Kunsttherapieausbildung | Kindergartenpädagogin

---

- **BFG 26.3.2019, RV/7103917/2014**

- Die Bf hat eine Bildungsmaßnahme (Kunsttherapie) gesetzt, die sie in ihrem Beruf unmittelbar anwenden kann und dies zT auch bereits getan hat. Die persönlichkeitsbildende Komponente ist einerseits untergeordnet, andererseits sind psychologische Kenntnisse bei Kindergartenpädagoginnen sinnvoll.
- Der Umstand, dass die Ausbildung auch außerhalb des Berufes anwendbar ist und es sich um keine auf Kindergartenpädagogik abgestellte berufsspezifische Wissensvermittlung handelt, schließt die Abziehbarkeit der Aufwendungen nicht aus. Entscheidend ist, dass erworbene Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeit verwertet werden können.
- Das persönliche Interesse an den Lehrinhalten kann nicht dazu führen, dass die Bildungsmaßnahme (deren berufliche Nutzbarkeit feststeht), dem Privatbereich zuzuordnen wäre. Persönliches Interesse und Begeisterung für die eigene berufliche Tätigkeit sind nicht schädlich für die Geltendmachung als Werbungskosten.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

108

Linde

# Mediatorenausbildung | Kindergartenpädagogin

---

## • BFG 7.6.2019, RV/4100454/2015

- Da die in Rede Ausbildung soziale Fähigkeiten vermittelt und auch der Persönlichkeitsentwicklung dient, ist zu prüfen, ob die Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit notwendig waren.
- Das war aus nachfolgenden Gründen zu verneinen: Der Teilnehmerkreis der Diplomausbildung setze sich nicht aus Angehörigen der Berufsgruppe der StPfl (Kindergarten- und Hortpädagoginnen) zusammen; die Zielgruppe des Lehrganges war inhomogen. Nachdem folglich jeder, der nur beabsichtigt, eingetragener Mediator/In zu werden, an der Ausbildung teilnehmen kann, richtet sich das Ausbildungsangebot in Wahrheit an jedermann.
- Auch hat der Dienstgeber der Bf weder einen Teil der Kurskosten bezahlt, noch erfolgte für die Zeit der Schulungsmaßnahme eine Dienstfreistellung. Somit war festzuhalten, dass die Diplomausbildung für die Tätigkeit der Bf als Kindergarten- bzw Hortpädagogin nicht notwendig war.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

109

Linde

# Social Skills | Immobilienvermittler

---

## • BFG 3.10.2019, RV/5101223/2018

- **Titel:** Fortbildung für UnternehmerInnen & Führungskräfte
- **Veranstalter:** „Akademie Educational Programs for the highest Quality in Life“ = Fortbildungs- und Ausbildungseinrichtung für vornehmlich Erwachsene – Privatpersonen, Firmen und Gesellschaftsträger, die aus freiem Interesse sich durch das Kursangebot in ihren privaten, beruflichen, wirtschaftlichen, sozialen, gesellschaftlichen, etc. Lebensbereichen festigen und steigern wollen; bildet vornehmlich inspirierte Menschen und solche, die sich zu ihren Fachkompetenzen sowie auf der sozialen Intelligenz abrunden wollen, aus
- **Teilnehmer:** Kaffeehausbesitzer, Hautärztin, Apothekenbesitzer, Pädagogin, Zahnärztin, Betriebsberater, Malermeister, Nachwuchsführungskraft aus einem privaten Betrieb.
- **Unterrichtsmethode:** Erwachsenenbildung auf Topniveau – „Life & Light“ und „SAL – Steigerung und Ausbalancierung der Lebensenergie“

20. <sup>SWK-</sup>Tag

110

Linde

## Stimmbildung/Chorgesang | AHS-Lehrerin (Mathematik/Religion)

---

### • BFG 18.2.2019, RV/5100779/2017

- Die Bf ist AHS-Lehrerin für die Fächer Mathematik und Religion. Im Beschwerdejahr hat sie an der Landesmusikschule Kurse für Stimmbildung und weitere Seminare für Chorgesang besucht.
- Kurse für Stimmbildung und Gesang sind in typisierender Betrachtungsweise dann als privat veranlasst anzusehen, wenn diese nicht auf das Erlernen eines musikalischen Berufes ausgerichtet sind.
- Dass die Bf eine Umschulungsmaßnahme beabsichtigt habe, um auf diese Weise, sich eine neue Einkunftsquelle zu erschließen, hat sie nicht behauptet und legt auch der Akteninhalt nicht nahe. Das BFG versagte den Kurskosten die Anerkennung als Werbungskosten.

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

111

Linde

## Universitätsstudium | Versicherungsvertreter

---

### • BFG 30.9.2019, RV/4100290/2013

- Aufwendungen iZm einem ordentlichen Universitätsstudium sind grundsätzlich als umfassende Umschulungsmaßnahmen abzugsfähig. Voraussetzung dafür ist eine bereits bestehende Berufstätigkeit. Der Bf übte bereits vor der Aufnahme seines BWL-Studiums eine Berufstätigkeit als Außendienstmitarbeiter bei einer Versicherung aus.
- Nachdem es sich bei Umschulungskosten um vorweggenommene Werbungskosten handelt, müssen diese in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Der Bf führt aus, dass er das Studium deshalb betrieben habe, da er durch das AMS nicht bzw nur schwer vermittelbar war und die Gefahr der Dauerarbeitslosigkeit bestand.
- Somit legte der Bf dar, dass die Einkunftserzielung im früher ausgeübten Beruf auf Grund von Arbeitslosigkeit nicht mehr gegeben ist bzw die Absicht bestand, die Berufschancen oder Verdienstmöglichkeiten durch die Umschulung zu verbessern.

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

112

Linde

## Außergewöhnliche Belastungen

Krankheit | Behinderung | Sonstiges

*Bernhard Renner,*  
Bundesfinanzgericht

20. <sup>SWK-</sup>Tag

### Aktuelle gesetzliche Maßnahmen | Steuerreformgesetz 2020 (BGBl I 103/2019)

- Valorisierung der Behindertenfreibeträge in § 35 Abs 3 EStG (ab 1.10.2019)

„Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro	Bisher
25 % bis 34 %	124	75
35 % bis 44 %	164	99
45 % bis 54 %	401	243
55 % bis 64 %	486	294
65 % bis 74 %	599	363
75 % bis 84 %	718	435
85 % bis 94 %	837	507
ab 95 %	1.198.“	726.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

# Krankheit | Behinderung

20. <sup>SWK-</sup>Tag

115

Linde

## Behinderung | (Mindest-)Dauer

### • BFG 6.8.2019, RV/7104571/2015 (Abweisung)

- Eine nur vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit begründet keinen Anspruch auf einen etwaigen aliquoten Behinderten-Freibetrag gem § 35 EStG. Die Verordnung zu Behinderungen normiert im § 1, dass ein nicht nur vorübergehender Zeitraum voraussichtlich sechs Monate überschreitet.
- Im vorliegenden Fall war von einer vorübergehenden Behinderung auszugehen, da zwischen dem Eintritt der Stimmbandlähmung (Ende Jänner) und einer fachärztlich diagnostizierten Verbesserung (Mitte Mai) weniger als sechs Monate verstrichen waren.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

116

Linde

## Behinderung | Folgeerkrankung

---

### • VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010 (Aufhebung)

- Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung iSd des § 1 Abs 2 der Verordnung über agB sind als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung und somit ohne Abzug des Selbstbehalts zu berücksichtigen. Dass aus der Folgeerkrankung selbst eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von mindestens 25 % resultieren müsste, ist dabei nicht erforderlich.
- Allein der vom BFG ins Treffen geführte Umstand, wonach Diabetes zu bestimmten Folgeerkrankungen führen kann, sagt aber noch nichts darüber aus, für welche Erkrankungen des StPfl dessen Erkrankung an Diabetes mellitus Typ II tatsächlich ursächlich ist. Auch aus den vom StPfl vorgelegten Honorarnoten und Rechnungen geht nicht hervor, dass die weiteren Erkrankungen des Mitbeteiligten auf die Diabetes-Erkrankung zurückzuführen wären.

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

117

Linde

## Behandlung | medizinische Indikation

---

### • BFG 14.10.2019, RV/7102759/2014 (Stg)

- Die Verordnung eines Medikamentes zur Mikroimmuntherapie erfolgte aufgrund der Krebserkrankung der Bf. Gemäß der Webseite des Pharmaherstellers ist der Einsatz bei onkologischen Erkrankungen deshalb angezeigt, weil insoweit die Mikroimmuntherapie, wenn sie ergänzend zu konventionellen Behandlungen angewendet wird, versucht, dass das Immunsystem in der Lage ist, Krebszellen zu erkennen und zu zerstören.
- Bei einer Krebserkrankung ist somit die Stärkung des Immunsystems eine notwendige Maßnahme, um die Heilungschancen zu erhöhen. Selbst wenn eine immunstärkende Behandlung begleitend zu einer Krebsbehandlung wie zB einer Operation oder Chemotherapie erfolgt, ist eine medizinische Indikation gegeben.

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

118

Linde

## Hilfsmittel I | Segway

---

### • BFG 21.6.2019, RV/4100510/2015 (Abweisung)

- Der ärztliche Sachverständige verweist darauf, dass ein Segway Personal Transporter bei manchen Wegen eine Erleichterung darstellen würde, jedoch nicht als zwangsläufig, dh notgedrungen/unausweichlich als zwangsläufige Folge der Resektion des ersten Strahles des linken Fußes zu sehen und auch nicht behinderungs-bedingt erforderlich sei. Ein Segway Personal Transporter sei als Freizeit-und Sportgerät zu betrachten. Zurecht verweist er darauf, dass ein Segway - wie das streitgegenständliche Segway X2 - mit einer Höchstgeschwindigkeit von unter 25 km/h - als (Elektro-)Fahrrad nach dem Kraftfahrgesetz gilt und der Straßenverkehrsordnung unterliegt.
- Die Anschaffung eines Segway X2 bei einer aufgrund einer Amputation der linken Großzehe und des ersten Mittelfußknochens verursachten 50%igen Gehbehinderung stellt daher keine außergewöhnliche Belastung (Behindertenhilfsmittel) dar.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

119

Linde

## Hilfsmittel II | Spezialcomputer

---

### • BFG 27.11.2018, RV/5100207/2016

- Der Sohn des Bf ist vom Hals abwärts gelähmt und kann lediglich den Kopf bewegen und sprechen (Bezug erhöhte Familienbeihilfe und Pflegegeld, Stufe 7). Die schriftliche Kommunikation kann nur durch einen Spezialcomputer ermöglicht werden.
- Der Computer war somit im Hinblick auf die technische Ausstattung genau auf die körperlichen Erfordernisse eingestellt und ersetzt praktisch Arme und Hände. Der Computer war daher als Hilfsmittel iZm einer Behinderung anzusehen.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

120

Linde

## Umbaumaßnahmen | Gegenwert

---

### • BFG 24.1.2019, RV/5101399/2017 (Abw)

- Für neue, rutsch und trittsichere sowie frost- und tausalzbeständige, Steinplatten im Hauseingangsbereich und der Garagenzufahrt wäre ein potentieller Erwerber bereit einen höheren Wert anzusetzen, selbst wenn dieser nicht in seiner Mobilität beeinträchtigt sein sollte.
- Anlass für die Anschaffung und Verlegung der Steinplatten mag zwar der behindertengerechte Umbau des Hauseingangsbereichs und der Garageneinfahrt gewesen sein, was aber nichts daran ändert, dass mit diesen Ausgaben ein Gegenwert geschaffen wurde. Diese Ausgaben haben zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt, weshalb sie keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

20. SWK-  
Tag

121

Linde

## Künstliche Befruchtung | „anteilige Zwangsläufigkeit“

---

### • BFG 7.11.2018, RV/7100816/2018 (tw Stg)

- Wurde eine Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt, sind Kosten iZm einer In-vitro-Fertilisation mit Rücksicht auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern grundsätzlich zwangsläufig erwachsen iSd § 34 EStG.
- Daran vermag auch die Tatsache, dass der Großteil der Behandlung im Ausland (New York) stattgefunden hat, nichts zu ändern, wenn die anfänglich im Inland begonnene Behandlung, mangels Erfolgsaussichten nicht mehr weitergeführt wurde. Angesichts des bestehenden dringenden Kinderwunsches ist es verständlich, dass sich die Kindesmutter auf die Suche nach einem geeigneten Institut gemacht hat.
- Dem Argument des Finanzamts, die Behandlung in New York entspreche nicht inländischen medizinischen Standards, ist entgegenzuhalten, dass die Behandlung, wie die Geburt der Zwillinge beweist, erfolgreich war und damit medizinisch indiziert ist.
- Die von der Mutter getragenen Gesamtkosten sind jedoch von ihr und ihrem Lebensgefährten nach dem Verhältnis ihrer Einkommen zu tragen und gelten somit nur anteilmäßig bei jedem Partner als zwangsläufig erwachsen.

20. SWK-  
Tag

122

Linde

# Sonstige Aufwendungen

20. <sup>SWK-</sup>Tag

123

Linde

## Prozesskosten | Zivilteilung einer Liegenschaft

### • BFG 31.5.2019, RV/7101614/2010 (Abweisung)

- Dass Prozesskosten iZm einer Zivilteilungsklage nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können, hat der VwGH bereits ausgesprochen. Hätte der Bf in eine Veräußerung der Liegenschaft (Zivilteilung) eingewilligt, wären im Wesentlichen lediglich die Kosten für die Erstellung eines SV-Gutachtens zur Wertermittlung und die Kosten der Veräußerung angefallen.
- Derartige Kosten sind jedoch keine außergewöhnliche Belastung, denn Kosten für die Bewertung einer Liegenschaft (Sachverständigengutachten) im Vorfeld einer Veräußerung sowie Kosten der Veräußerung (Feilbietung) sind Kosten, die regelmäßig im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen anfallen. Derartigen Kosten mangelt es daher an der für die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Außergewöhnlichkeit.

20. <sup>SWK-</sup>Tag

124

Linde

# Diversionselle Geldbuße

---

## • BFG 21.11.2018, RV/7101969/2011 (Abweisung)

- Geldbußen gemäß §§ 198, 200 StPO aufgrund einer Diversion (hier: 153a dStPO) sind strafrechtliche Sanktionen und damit analog zu den vom VwGH zu Geldstrafen aufgrund einer Verurteilung entwickelten Grundsätze zu prüfen.
- Eine diversionelle Geldbuße gem §§ 198, 200 StPO wegen Untreue (§ 153 StGB) durch einen Arbeitnehmer steht mit der Dienstausbübung in keinerlei Zusammenhang, sondern wird allein durch das strafrechtlich relevante - und auch schuldhaft - Verhalten ausgelöst, sodass die Geldbuße vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 den Aufwendungen der Lebensführung unterfällt und eine steuerliche Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nicht in Betracht kommt.
- Da eine diversionelle Vorgangsweise die Zustimmung des Beschuldigten gemäß § 207 StPO voraussetzt, erwächst die Geldbuße nicht zwangsläufig iSd § 34 Abs 3 EStG und ist bereits aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (Verweis auf BFH 21.9.2016, VI B 34/16).

20. <sup>SWK-</sup>  
Tag

125

Linde