

Club BH – Online Judikatur Highlights

Aktuelle Entscheidungen zum Ertragsteuerrecht

Dr. Gabriele Krafft

Wien, 16. Juni 2021

Sozialplanzahlungen und Abzugsverbot § 20 EStG

VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013

In den Jahren 2013 bis 2017 erfolgten Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen, welche lt. FA unter § 20 (1) Z 8m EStG iVm § 12 (1) Z8 KStG als nicht abzugsfähig behandelt wurden.

- BFG wies Beschwerde ab, weil
 - § 67 Abs. 6 EStG die Generalnorm zur Besteuerung beendigungskausaler Zahlungen darstellt
 - Freiwillige Abfertigungen neben „Abfertigung neu“ keiner begünstigten Besteuerung nach § 67 (6) EStG zugänglich → fällt immer unter das Abzugsverbot

Sozialplanzahlungen und Abzugsverbot § 20 EStG

VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013

- VwGH bestätigt grundsätzlich die Anwendbarkeit von § 67 (6) EStG und damit auch das Abzugsverbot für Sozialplanzahlungen sowie Abfertigungen von DN unter „Abfertigung neu“ , ABER
 - § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 ordnet eine begünstigte Besteuerung für jene Sozialplanzahlungen an, die nicht bereits gemäß Abs. 6 leg. cit. mit 6 % besteuert werden; Verweis auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 zeigt, dass freiwillige Abfertigungen, (auch im Rahmen von Sozialplänen), grundsätzlich solche gemäß Abs. 6 leg. cit. darstellen.
 - § 20 (1) Z 8 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG wurde mit dem AbgÄG 2014 novelliert und soll freiwillige Abfertigungen nur mehr in best. Höhe zum Abzug zulassen.
 - Eine Unterscheidung je nachdem, zu welchem Zeitpunkt ein MA eingetreten ist, ist dieser Zielsetzung nicht zu entnehmen.

Sozialplanzahlungen und Abzugsverbot § 20 EStG

VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013

- Mit der Einführung der Ziffern 7 und 8 in § 20 Abs. 1 EStG 1988 wollte der Gesetzgeber für die Absetzbarkeit von Gehaltszahlungen eine Obergrenze einführen.
- In Z 7 Nennung des konkreten Betrages: 500.000 Euro pro Jahr
- In der Z 8 wollte er eine gestaffelte Obergrenze vorsehen, die je nach der Dauer der Dienstzeit variiert.
 - Um die dienstzeitabhängige Staffelung der Obergrenze nicht in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erneut anführen zu müssen, hat sich der Gesetzgeber legislativ der Technik eines weiteren Verweises auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 bedient.
 - Er wollte damit aber nichts anderes als die betragsmäßige Obergrenze für die Absetzbarkeit der freiwilligen Abfertigung normieren.

Sozialplanzahlungen und Abzugsverbot § 20 EStG

VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013

Ergebnis

- Die in Sozialplänen ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen unterliegen dem Abzugsverbot insoweit sie die in § 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 EStG 1988 angeführten Beträge überschreiten.
- Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um alte oder neue Dienstverhältnisse handelt und mit welchem Steuersatz die Besteuerung beim Empfänger erfolgt.
- **→ für jeden MA der im Rahmen eines Sozialplanes eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt erhält, ist die Abzugsfähigkeit anhand der Regelung des § 67 (6) EStG (Vervielfacherregelung) abstrakt zu prüfen**

Freiwillige Abfertigung DN neu und Abzugsverbot § 20 EStG

BFG 17.12.2020, RV/4100457/2020

- *Freiwilligen Abfertigungen infolge der einvernehmlichen Auflösung von Dienstverhältnissen betrafen (auch) Zeiträume, für die die betroffenen DN bereits Anwartschaften nach dem BMSVG erworben hatten.*
- BFG gab der Beschwerde statt, weil
 - Die strittigen Abfertigungen flossen an DN mit „Abfertigung neu“
 - Diese Abfertigungen sind auf der Ebene der Empf. nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern (§ 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988), sie sind aber dennoch als sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzusehen. Das Betriebsausgabenabzugsverbot findet dennoch keine Anwendung, wenn die Höhe der Abfertigungszahlungen die Grenzen des § 67 (6) Z 1- & EStG nicht überschreitet (VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013)

Freiwillige Abfertigung DN neu und Abzugsverbot § 20 EStG

BFG 17.12.2020, RV/4100457/2020

Ergebnis: laufender Brutto-Monatsbezug des NN 3.778,81 €.

- Unstrittig abzugsfähige Abfertigung nach 32 Dienstjahren Dienstzeit betrug 9.691 €, die freiwillige (strittige) Abfertigung betrug 19.440 €.
- Diese Abfertigungen liegen in Summe unter den Höchstgrenzen des § 67 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988 (insgesamt 56.682,15).

Auch bei allen übrigen betroffenen Mitarbeitern lagen die zur Auszahlung gelangten freiwilligen Abfertigungen unter jenen Höchstgrenzen, die sich gemäß § 67 Abs.6 Z 1 und 2 EStG 1988 aufgrund

- der Höhe des laufenden Brutto-Monatsbezuges einerseits und
- der jew. Dienstzeit andererseits sowie
- unter Beachtung der im Gesetz statuierten Deckel (Vielfaches der monatl. Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG) ergeben.

Abgangsentschädigung/Vergleichszahlungen und § 20 EStG

BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020

An DN ausbezahlte Abgangsentschädigungen und Vergleichszahlungen wurden von GPLA als freiwillige Abfertigungen bezeichnet, die nicht der begünstigten Besteuerung mit dem Steuersatz von 6% unterlagen und BA-Abzug verweigert.

- BFG gab der Beschwerde statt, weil
 - Abgangsentschädigungen sind Einmalzahlungen aus Anlass der Beendigung des DV als Gegenleistung dafür, dass der DN einer einvernehmlichen Auflösung zustimmte oder die Kündigungsanfechtung unterließ
 - Die geleisteten Vergleichssummen betrafen außergerichtliche Einigungen in Kündigungsstreitigkeiten (Kündigungszustimmungsverfahren, terminwidrige Kündigung etc) mit Dienstnehmern.
 - Alle Zahlungen standen somit iZm mit der Beendigung der einzelnen Dienstverhältnissen

Abgangsentschädigung/Vergleichszahlungen und § 20 EStG

BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020

- Mit dem AbgÄG 2014 wurden ua die steuerlichen Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 und 8 EStG 1988 verschärft. Dabei entfiel die bisherige Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 für andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume.
- Unter Bezügen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind nach der Rechtsprechung des VwGH solche zu verstehen, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden bzw. mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen (VwGH 21.02.1996, 92/14/0056).
- Diese Bezüge müssen demnach für die Auflösung eines Dienstverhältnisses typisch sein (VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252; 08.04.1986, 85/14/0162).

Abgangsentschädigung/Vergleichszahlungen und § 20 EStG

BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020

- Abgangsentschädigung stehen daher idR im Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses.
- Nach der Judikatur des VwGH zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2014 entsprechen solche Zahlungen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt **keiner freiwilligen Abfertigung iSd § 67 Abs.6 EStG 1988**, auch wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht.
 - Von einer „freiwilligen Abfertigung“ iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen, weil derartige Zahlungen unter die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 fallen (VwGH 15.09.2011, 2007/15/0231; 29.10.2003, 2000/13/0028; 26.07.1995, 92/15/0104; 18.03.1991, 90/14/0053).

Abgangsentschädigung/Vergleichszahlungen und § 20 EStG

BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020

- Diese Rechtsprechungslinie setzte der VwGH auch mit Erk. v. 19.4.2018, Ra 2017/15/0073 fort, (zur Rechtslage nach dem AbgÄG 201)
- Der **Wegfall der Begünstigung für Verzichtszahlungen mit dem AbgÄG 2014 ändert somit nichts** daran, dass derartige Zahlungen (auch wenn sie in Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses stehen) nicht dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu subsumieren sind.
- Zu den Vergleichssummen: Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Zahlungen, die schlechthin strittige Ansprüche aller Art abgelten, nicht etwa gleich Abfertigungen für die Beendigung eines Dienstverhältnisses typisch (VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252; 08.04.1986, 85/14/0162).

Abgangsentschädigung/Vergleichszahlungen und § 20 EStG

BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020

Ergebnis:

- Die verfahrensgegenständlichen Abgangsentschädigungen und Vergleichszahlungen erfolgten iZm der Beendigung der betroffenen Dienstverhältnisse.
- Es liegen aber keine Hinweise vor, dass es sich dabei um die Zusprechung freiwilliger Abfertigungen handelte.
- Aus dem Akteninhalt geht vielmehr hervor, dass es sich ua um Zahlungen handelte, mit denen sämtliche Ansprüche aus dem Dienstverhältnis bereinigt und verglichen wurden.
- Die streitgegenständlichen Zahlungen stellen **somit keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar** und sind daher **nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst**

Nachversteuerung investbed. GFB Betriebsaufgabe innerhalb Behaltefrist

BFG 11.11.2020, 7102576/2018

Arzt machte aus WP Anschaffungen 2012-2015 iGFB von insgesamt 37.640,83 € geltend, am 30.06.2016 beendet er seine Tätigkeit, 60 Lj. vollendet. Ist iGFB 2016 gewinnerhöhend zu erfassen?

- WP sind Teil des BV als Arzt
- Mindesthaltedauer von vier Jahren (§ 10 Abs. 5 EStG) bei Betriebsaufgabe noch nicht abgelaufen
- GFB nach § 10 EStG als Äquivalent zur 1/6 Begünstigung der nsA (§ 67 EStG) trifft nur auf den Grundfreibetrag zu!
- iGFB ist an Investition geknüpft → gleicht eher IFB; Zielsetzung: Schaffung von Liquidität für künftige Investitionen

Nachversteuerung investbed. GFB Betriebsaufgabe innerhalb Behaltefrist

BFG 11.11.2020, 7102576/2018

- Da der wertpapiergedeckte GFB zur Stärkung des Betriebskapitals dienen soll, setzt er die Existenz eines Betriebes voraus
- Nach Betriebsveräußerung können vom bisherigen Betriebsinhaber keine betrieblichen Investitionen mehr getätigt werden; Betriebskapital ist dafür naturgemäß nicht mehr erforderlich.
- Mit der Betriebsaufgabe hat der Bf. den betrieblichen Zusammenhang in Bezug auf die Wertpapiere gelöst und eine Disposition getroffen, für die das Gesetz die Konsequenz der Nachversteuerung vorsieht.
- → Die Wp scheiden mit Betriebsaufgabe zum 30.6.16 aus dem BV aus. iGFB ist gewinnerhöhend aufzulösen. Die Nachversteuerung ist Teil des Aufgabegewinnes (§ 24 EStG)

Kummulative Inanspruchnahme von Sondersteuersätzen

BFG 24.3.2021, RV/7102233/2011

Erfinder entwickelte ein Patent und nutzte es seit 2002 als einzige Einkunftsquelle seines EU. 2009 verkauft er die Erfindung um rd. 550.000 und beantragte einerseits 3 Jahresverteilung des Veräußerungsgewinns UND den ½ Satz für den Verkauf des Patents für das 1/3.

- § 37 Abs.2 Z 1 EStG sieht allgemein für VG Einkünfteverteilung auf drei Jahre vor. Eine nähere Bestimmung, aus welcher Art von Betrieb diese Gewinne erzielt werden, findet sich dort nicht.
- § 38 EStG enthält im Vergleich zu § 37 Abs.2 Z 1 EStG speziellere Tatbestandsvoraussetzungen (Begünstigung nur für Erfinder, aufrechter Patentschutz, Gebietsregelung, Nachweispflicht, etc.).
- Aus der Gesetzessystematik und der Gestaltung als speziellerer Tatbestand ist zu schließen, dass § 38 EStG in Bezug auf Veräußerungsgewinne als Sondervorschrift zu § 37 Abs.2 Z 1 EStG anzusehen ist. § 38 EStG verdrängt § 37 Abs.2 Z 1 EStG in dessen Anwendung

Kummulative Inanspruchnahme von Sondersteuersätzen

BFG 24.3.2021, RV/7102233/2011

Ergebnis:

- Da der Tatbestand des § 38 EStG erfüllt ist, erfolgt die Besteuerung des VG mit dem Hälftesteuersatz.
Eine Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre ist ausgeschlossen.
- Da hinsichtlich der Rechtsfrage der kumulativen Anwendung der steuerlichen Begünstigungsbestimmungen § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 und § 38 Abs. 1 EStG 1988 eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, wurde die Revision zugelassen
- (soweit ersichtlich wurde keine Revision erhoben).

MiKö Abzug nach verschmelzender Umwandlung

VwGH 11.1.2021, Ro 2019/15/0186

GmbH wurde 2010 nach Art II UmgrStG auf den Alleingesellschafter umgewandelt (verschmelzende Umwandlung). Die zum U-Stichtag nicht verrechnete MiKö betrug rd. €19.000. Die Veranlagung zur E 2011 ergab einen geringeren ESt-Betrag als der Betrag der nicht verrechneten MiKö. Strittig ist, ob eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Einkommensteuer hinaus zulässig ist.

- MiKö der übertragenden Kö., die bis zum U-Stichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG den RNF ab dem dem U-Stichtag folgenden Wj in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Kö. im Zeitpunkt der Eintragung in das FB ergibt.
 - Anteile Abfindungsberechtigter sind quotal zuzurechnen

MiKö Abzug nach verschmelzender Umwandlung

VwGH 11.1.2021, Ro 2019/15/0186

- § 24 Abs. 4 Z 4 KStG gilt für natürliche Personen als RNF, wenn der **Betrieb am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll**, noch vorhanden ist;
 - ESt Anrechnung erfolgt auch auf den VG sofern Betrieb verkauft/aufgegeben
- § 9 Abs. 8 UmgrStG verweist einleitend auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988. Dieser lautet:
Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

MiKö Abzug nach verschmelzender Umwandlung

VwGH 11.1.2021, Ro 2019/15/0186

- Angesichts fehlender MiKö ist in der ESt eine weitergehende Anrechnung von MiKö zulässig als auf Ebene der bisherigen Kö.
 - Daraus lässt sich allerdings noch nicht ableiten, ob die Anrechnung offener MiKö bei nat.Pers. auch eine Gutschrift ergeben könne.
 - Bejaht man die Gutschrift, würde das mit der ersten Veranlagung nach Umwandlung beim RNF zu einer Rückerstattung aller bisher nicht verrechneten Mikö-Beträge führen.
 - Damit wäre aber der Verweis in § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 und die in dessen Satz 2 verfügte Begrenzung des Anrechnungsvolumens vollkommen inhaltsleer.
- Ein solches Auslegungsergebnis kann der Neuregelung des Budgetbegleitgesetzes 2012 nicht unterstellt werden.**

MiKö Abzug nach verschmelzender Umwandlung

VwGH 11.1.2021, Ro 2019/15/0186

Ergebnis:

- Eine sinngemäße Anwendung von § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auf nat.Pers als RNF bedeutet daher, dass die darin vorgesehene Anrechnungsgrenze zwar angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer einer **Vollanrechnung bisheriger MiKö-Beträge auf die tatsächlich zu entrichtende ESt** eines Veranlagungsjahres nicht entgegensteht,
- **Gutschriften** über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus jedoch von Vornherein **ausschließt**

Einbringung eines tätigkeitsbezogenen Betriebes

VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096

Unternehmensberater NN erbrachte mündlich vereinbarte Beratungsleistungen an einen einzigen Kunden und brachte EU rückwirkend in GmbH ein. Im Zuge der Betriebseinbringung war vereinbart worden, dass NN die Arbeitsleistung für die GmbH erbringen wird. FA versagte Art. III UmgrStG, weil wesentliche Betriebsgrundlage die pers.Fähigkeiten des NN waren und mangels Trennbarkeit vom EU nicht als Gesamtheit übertragen werden können. Die laufenden Einkünfte seien nicht der GmbH sondern NN zuzurechnen, Zwischenschaltung der GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anzuerkennen.

- Ein nach Art. III einbringungsfähiger Betrieb muss nach § 12 Abs. 1 UmgrStG tatsächlich auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden können.
- Übernahme der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die übernehmende Körperschaft und die Verschaffung der (zumindest abstrakten) Fortsetzungsmöglichkeit der Betätigung sind dabei die entscheidenden Kriterien (vgl. Rabel/Ehrke-Rabelin Wiesner et al, Handbuch der Umgründungen, Band 1, § 12 Rz 95).

Einbringung eines tätigkeitsbezogenen Betriebes

VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096

Ergebnis I (Einbringung):

- Dass der einbringende Unternehmer "einziger Leistungsträger" ist, hindert die Einbringungsfähigkeit eines Betriebes nicht.
 - Beratungsleistungen können nach der Verkehrsauffassung im Allgemeinen auch von anderen Personen in gleichartiger Weise erbracht werden.
 - Eine höchstpersönliche, nur von NN zu erbringende Leistung, scheint nicht vorzuliegen.

Einbringung eines tätigkeitsbezogenen Betriebes

VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096

- Anders als FA hatte das BFG zwar nicht die Einbringungsfähigkeit des Betriebes verneint, aber die Ansicht vertreten, dass der Einbringungsvertrag nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen entspreche.
 - Das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG ist ausschließlich nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen (vgl. mit zahlreichen weiteren Literaturhinweisen Fuherr in Kofler, UmgrStG6§ 12 Rz I).
 - Dass sich der Einbringende im Rahmen des Einbringungsvertrages verpflichtet, der übernehmenden Kö. als GF zur Verfügung zu stehen oder bestimmte operative Tätigkeiten zu verrichten, gehört nicht zu den Einbringungsvoraussetzungen
 - Erst recht führt das allfällige Vorliegen eines fremdunüblich gestalteten Geschäftsführervertrages nicht zur Unwirksamkeit des Einbringungsvertrages

Einbringung eines tätigkeitsbezogenen Betriebes

VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096

- Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.
 - Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann.
 - Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden.
 - Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.
- Die Existenz einer Gesellschaft kann nicht beiseitegeschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Einbringung eines tätigkeitsbezogenen Betriebes

VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096

Ergebnis II (Zurechnungssubjekt):

- Dass NN als "einziger Leistungsträger" der GmbH weiterhin tätig geworden ist, steht einer Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschaft dann nicht entgegen, wenn er dabei namens und in Vertretung der GmbH aufgetreten ist.
- Es liegt im Wesen einer Einmanngesellschaft, dass sie ihren Willen nur in der Person des Alleingesellschafter-Geschäftsführers bilden kann.
- Ein vom Finanzamt gesehener Interessensgegensatz zwischen der GmbH und ihrem 100% GesGf. ist nicht zu erkennen.

→ *Siehe auch Zorn, RdW 2021/116 Einbringung eines Betriebes mit bloß einem Kunden*

Verdeckte Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung

VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027

V-GmbH verkaufte 2009 eine 51%ige Beteiligung um rd 480.000, davon sollten 20.000 an die V-GmbH fließen und der Rest an die Alleinges. d. V-GmbH (V-GmbH hatte die Kaufpreisforderung zediert). Im JAB der V-GmbH waren nur 20.000 als Erlös erfasst (nicht aber die restlichen 460.000). Das FA erhöhte den Gewinn der V-GmbH um 460.000 und ging von vA aus → KESt Haftungsbescheid. Einlagenstand auf dem EVI rd. 70.000

- Nach Ansicht des BFG stünde es der ausschüttenden Körperschaft frei, eine offene Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung „umzudeuten“, soweit auf dem Einlagen-Evidenzkonto ein positiver Einlagenstand gegeben sei.
- Im Ausmaß der auf dem EVI vorhandenen Einlagen habe die vA somit in eine Einlagenrückzahlung „umgedeutet“ werden können.
- Der um die Einlagenrückzahlung verminderte Betrag stelle eine der KESt unterliegende verdeckte Ausschüttung dar

Verdeckte Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung

VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027

- Grundsätzlich stand es einer KapGes nach der hier noch maßgeblichen Rechtslage vor dem StRG 2015/16 frei zu wählen, ob Zuwendungen an ihre Gesellschafter ertragsteuerlich als verdeckte oder offene Ausschüttungen iSd § 27 EStG 1988 oder als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu behandeln sind.
- Voraussetzung für eine Einlagenrückzahlung war jedoch, dass ausreichend Einlagen vorhanden waren.
- Im Falle von verdeckten Vorteilszuwendungen an Ges. ist, wenn nicht der Nachweis einer Einlagenrückzahlung vorliegt, von einer (verdeckten) Ausschüttung auszugehen.
- Im vorliegenden Fall wurde in **zeitlichem Zusammenhang mit der Vorteilszuwendung** an den Gesellschafter **kein Wahlrecht ausgeübt**, den Vorgang als Einlagenrückgewähr zu behandeln.

Verdeckte Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung

VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027

- Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO entsteht der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (Z 2), und für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (Z 3).
- Das Gesetz sieht die Möglichkeit, eine Ausschüttung **nach dem Entstehen der Steuerschuld als Einlagenrückgewähr** zu qualifizieren, **nicht vor**.
- Weiters zu beachten, dass vA nur in bestimmten Konstellationen dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (§§ 93 ff EStG 1988). Es ist daher der in § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO normierte Zeitpunkt als **Endzeitpunkt zu werten**, bis zu welchem die KapGes. dem FA gegenüber die Wahl treffen kann, eine Vermögenszuwendung an Gesellschafter statt als (verdeckte) Ausschüttung als Einlagenrückgewähr zu werten.

→ **Wahlmöglichkeit endet mit Ablauf des Kalenderjahres dem die Zuwendung zuzurechnen ist!**

Siehe auch Zorn RdW 2021, 209

Aufwendungen Karrierecoaching als WK § 16 EStG

BFG 29.11.2020, RV/4100226/2019

Bf nahm während aufrechten DV an 6 monatigem Karriereberatungsprogramm um 15.000 € teil. Zahlung in 2 Teilbeträgen (je 50% 2015 und 2016) und beantragte nach Wechsel des DG die Kosten als WK.

- Für den Abzug von antizipativen WK ist ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich.
- Aufwendungen, die in Fällen getätigt werden, in denen die Ausübung einer künftigen nichtselbständigen Arbeit, weil von einem künftigen Wahlakt abhängig, noch ungewiss ist, sind keine Werbungskosten.
- Das in Anspruch genommene Karrierecoaching diene zur allgemeinen Verbesserung der Chancen im Berufsleben und war offensichtlich nicht spezifisch auf eine bestimmte berufliche Tätigkeit ausgerichtet. Aufwendungen solcherart stellen keine Werbungskosten dar, sondern fallen unter nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung

Pendlerpauschale bei Kostenbeitrag § 16 EStG

BFG 30.11.2020, RV/5101288/2019

Dem Bf. wurde ein Pkw für private und dienstliche Fahrten zur Verfügung gestellt, wobei die BK der ersten 15.000 km vom DG getragen wurden. Ein Kostenersatz in Höhe des Sachbezuges wurde geleistet. Für "überschüssige" Kilometer (über 15.000 hinausgehend) war ein Kostenbeitrag von 0,24 €/km zu entrichten. (etwa 5.000km /Jahr).

- Nach § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG steht kein Pendlerpauschale zu, wenn dem AN ein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt wird
- Wenn in § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG von der "Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Kfz" die Rede ist, kann der Ausschluss des PP nicht schon dann verneint werden, wenn der AN einen "Kostenbeitrag" in Höhe des lohnsteuerlichen Sachbezuges leistet.

Pendlerpauschale bei Kostenbeitrag § 16 EStG

BFG 30.11.2020, RV/5101288/2019

- Dies (nämlich die Zurverfügungstellung) kann erst dann verneint werden, wenn
 - die Überlassung des Kfz an den AN zu Bedingungen erfolgt, wie sie auch ohne Vorliegen eines DV üblich wären. (Diesfalls keine "Zurverfügungstellung", sondern Fahrzeugmiete)
 - ein Kostenmodell gegeben ist, welches das Vorliegen eines im DV begründeten Vorteils ausschließt.
- Das gegenständliche Kostenbeitragsmodell war nicht darauf ausgerichtet, Kostenbeiträge der DN in einer Höhe zu bemessen, die das Vorliegen eines im Dienstverhältnis begründeten geldwerten Vorteiles ausschließen würden.
- → KEIN PP (siehe auch VwGH 21.10.2020, Ro 2019/15/0185)

Werbungskosten bei Fahrtkostenvergütung durch DG

BFG 15.12.2020, RV/7103890/2019

- Eine steuerliche Absetzung von beruflichen Fahrten mit dem privaten PKW als Werbungskosten ist nur dann möglich, wenn vom Arbeitgeber **keine Ersätze** geleistet wurden.
- Erfolgt nur ein **teilweiser Aufwändersatz**, so kann der übersteigende Betrag idR als Werbungskosten geltend gemacht werden.
- Da der Arbeitgeber mehr als die vom Bf geltend gemachten Fahrtkosten vergütet hat, waren keine zusätzlichen Fahrtkosten als Werbungskosten anzuerkennen.

→ **Im Gegenteil stellen geleistete Mehrbeträge einen steuerpflichtigen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar !**

Pauschale Reiseaufwandsentschädigung als Arbeitslohn

VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163

- Voraussetzung für die Anwendung des § 26 Z 4 wie des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist, dass die betreffende Leistung des Arbeitgebers **Ersatz konkreter Aufwendungen** für eine bestimmte Dienstreise ist.
- Eine solche Konkretisierung hat der Leistung des AG für **jede einzelne Dienstfahrt** zugrunde zu liegen.
- Diese Voraussetzungen waren nicht erfüllt, die Zahlungen wurden vom AG nicht „aus Anlass einer Dienstreise“ bzw. als die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht übersteigende Tagesgelder gewährt, sondern von diesem vielmehr als **monatlich gleich bleibende Pauschalbeträge unabhängig davon geleistet, wie viele Dienstreisen** tatsächlich unternommen wurden, sodass § 26 Z 4 sowie § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 von Vornherein nicht anwendbar waren.

→ **Pauschalersatzsätze sind als laufender Arbeitslohn steuerpflichtig**

DHHF keine Aufwendungen am Familienwohnsitz

BFG 14.12.2020, RV/5100499/2018

Dem Bf. erwachsen an seinem 2.Wohnsitz im Haus seiner Eltern keine Aufwendungen, von den Eltern wurde für den Wohnbereich, den sie ihm und seiner Lebensgefährtin zur Verfügung gestellt hatten, keine Miete oder andere Kostenersätze verlangt.

- Sind mit dem Zweitwohnsitz des Abgabepflichtigen keine nachweisbaren Aufwendungen verbunden, so kann dies nicht zu Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung führen.
- Wesentlich für die Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung sind nämlich nicht bloß **zwei Wohnsitze**, sondern auch **zwei Haushalte**, die vom Steuerpflichtigen aufrechterhalten **bzw. finanziert** werden müssen.

DHHF Nebenerwerbslandwirt

BFG 14.12.2020, RV/2101073/2020

Sowohl der Bf. als auch seine Gattin sind langjährig in Wien berufstätig, halten sich unstrittig während der Arbeitswoche dort auf und benutzen dabei eine gemeinsame Wohnung, die mit 70 m² Nutzfläche das Wohnbedürfnis eines kinderlosen Ehepaares abdeckt. Die Eltern des Bf hatten aufgrund des Übergabevertrages das Alleinbenutzungsrecht am Wohnhaus des landwirtschaftlichen Betriebes (Bf. verfügt seit der Übernahme der Landwirtschaft NICHT über Wohnräumlichkeiten am Hof).

- Familienwohnsitz daher in Wien gelegen
- Die Landwirtschaft des Bf und der Wohnsitz seiner Eltern befanden sich nicht an dessen "Familienwohnsitz"(in Wien) → es stellt sich die Frage der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung nach Wien nicht.
- Die Kosten für wöchentliche Fahrten zur Landwirtschaft stellen keine Kosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung dar.

WK bei Verkehrsunfall auf dem Weg zur Arbeitsstätte

BFG 17.11.2020, RV/5100037/2019

- Der Umweg, auf dem sich der Verkehrsunfall ereignete, war objektiv gesehen nicht durch die Fahrt zur Arbeitsstätte, sondern durch die des Arbeitskollegen zur selben Arbeitsstätte veranlasst.
- Der vom Bf. zurückgelegte Umweg stand deshalb nicht in einem objektiven Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Bf., sondern mit der seines Arbeitskollegen.
- Die Kürze des Umwegs hat auf die Wertung, ob das Abweichen von der Normalroute durch berufliche oder private Gründe veranlasst ist, keinen Einfluss (vgl BFH 13.3.1996, VI R 94/95).
- Der Bf. handelte dabei aus reiner Gefälligkeit gegenüber seinem Arbeitskollegen. Solche Gefälligkeiten und die hieraus entstehenden Aufwendungen sind nach der Maßgabe des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 auch dann dem Bereich der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen, wenn hierdurch das Arbeitsverhältnis berührt wird.

Werbungskostenzahlung mit Kreditkarte § 19 EStG

BFG 16.10.2020, RV/7103916/2019

Der Bf hatte für den DG Anfang 2014 Auslagen getätigt. Die Zahlungen in Höhe von 22.345,46 Euro wurden der Kreditkarte des Bf angelastet und bis zum Ende des Jahres 2014 weder von einem Bankkonto des Bf. abgebucht noch sonst beglichen.

- Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.
- Mit dem Belasten der Kreditkarte des Bf. ist lediglich eine Verbindlichkeit erwachsen.
- Der tatsächliche Abfluss durch Zahlung dieser Verbindlichkeit hat jedoch nicht im Beschwerdejahr stattgefunden.

Arbeitszimmer einer Handelsangestellten

BFG 15.12.2020, RV/7103097/2020

- Die Tätigkeit eines Handelsangestellter ist der Ankauf und Verkauf von Waren.
- Sein beruflicher Schwerpunkt ist außerhalb der Büroräumlichkeiten,
- der An-und Verkauf wird -wie er selbst anführt -mit Kundengesprächen außerhalb der Büros durchgeführt.
- Im Büro werden Vorbereitungs- bzw Nachbereitungsarbeiten erledigt, doch ist der Schwerpunkt und damit **das typische Berufsbild** der An-und Verkauf
 - selbst wenn fallweise Aufträge vom Büro aus abwickelt werden.

→ **Aufgrund des Berufsbildes Arbeitszimmer nicht notwendig**

Arbeitszimmer eines angestellten Bausparkassenverteters

BFG 6.3.2020, RV/7104068/2019

- Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ darstellen. Diesbezüglich weist noch nicht einmal der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, das häusliche Arbeitszimmer zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; 2.6.2004, 2003/13/0166 zu Versicherungsvertretern); vielmehr ist das **typische Berufsbild entscheidend**
- Allgemein ist bei Nichtselbständigen das Arbeitszimmer idR nicht Tätigkeitsmittelpunkt, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers (zB am vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz) ausgeübt wird (ErlRV 72 BlgNR XX. GP).
 - Anderes gilt nur zB für Heimbuchhalter, Teleworker und wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, für ein Arbeitszimmer an einem bestimmten Standort zu sorgen und seine Tätigkeit auch überwiegend dort ausübt (VwGH 21.6.2007, 2004/15/0060).

Arbeitszimmer eines angestellten Bausparkassenverteters

BFG 6.3.2020, RV/7104068/2019

- Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; BFG 28.9.2015, RV/7104966/2014)
 - Bezogen auf den Streitfall ist schon aus dem freiwilligen Verzicht auf die Nutzung des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Büros ersichtlich, dass das geltend gemachte Arbeitszimmer keine abzugsfähigen WK darstellt.
- Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iS des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und **damit nach dem „typischen Berufsbild“** zu erfolgen (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193; 24.10.2005, 2001/13/0272)
 - Dient das AZ daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Arbeitszimmer eines angestellten Bausparkassenverteters

BFG 6.3.2020, RV/7104068/2019

- Nach der Rechtsprechung stellt etwa bei einem Lehrer oder Vortragenden ein für Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendetes häusliches Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar: dieser liegt vielmehr dort, wo die Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).
- Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202; 25.10.2006, 2004/15/0148).

Arbeitszimmer eines angestellten Bausparkassenvertreters

BFG 6.3.2020, RV/7104068/2019

- **Außerhalb des Arbeitszimmers** liegt der Tätigkeitsschwerpunkt nach Rechtsprechung regelmäßig zB
 - bei Vertretern im Außendienst etc (allgemein ErlRV 72 BlgNR XX. GP),
 - Handelsvertretern im Außendienst (UFS 1.7.2010, RV/0262-G/10; UFS 1.8.2009, RV/2795-W/08),
 - Versicherungsagenten, -beratern und -vertretern im Außendienst (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 19.12.2000, 99/14/0283; 8.5.2003, 2000/15/0176; 2.6.2004, 2003/13/0166; UFS 25.2.2013, RV/1350-W/12 zu Gebietsvertreter einer Bausparkasse) und
 - Versicherungsangestellten im Außendienst (UFS 7.4.2004, RV/0013-W/04).

Kundengeschenke eines angestellten Bausparkassenverteters

BFG 6.3.2020, RV/7104068/2019

- Zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationskosten zählen Blumen, Einladungen und gelegentliche Geschenke an Kunden oder Klienten zu besonderen Anlässen (VwGH 3.10.1990, 89/13/0002; 9.9.1990, 89/13/0174).
 - selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie der Werbung dienen (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; 2.8.2000, 97/13/0096; 10.8.2005, 2005/13/0049)
- NICHT abzugsfähig sind:
 - Aufwendungen für gesellige Zusammenkünfte, wie Geburtstagsfeiern oder die Bewirtung von Arbeitskollegen
 - Einladungen zu Theaterbesuchen
 - Gelegenheitsgeschenke wie Pralinen, Gutscheine, Vignetten, Blumen, Wein, Sekt usw.

Kundengeschenke eines angestellten Bausparkassenverteters

BFG 6.3.2020, RV/7104068/2019

- Nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten sind typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 (1) Z 3 EStG, die sich einem Abzug von den Einkünften in jedem Fall entziehen.
 - Lediglich bei Bewirtungsspesen im eigentlichen Sinn kann ein Nachweis erbracht werden, dass sie der Werbung dienen.
- Alle anderen Repräsentationsaufwendungen, sind jedenfalls vom Abzug ausgeschlossen (VwGH 11.1.2001, 98/13/0198): **absolutes Abzugsverbot, ohne Rücksicht auf ihre Veranlassung, ihre Zwangsläufigkeit und ein gegebenes betriebliches (berufliches) Interesse**
 - Abzugsverbot auch dann, wenn Repräsentationsaufwendungen keinen Zusammenhang zur Haushaltsführung nach § 20 (1) Z 1 EStG aufweisen
 - Gründen für die Sachgeschenke kommt keine Bedeutung zu

RA-Kosten als WK von GmbH-Gf

BFG 7.12.2020, RV/7105511/2018

HG Wien verhängte betreffend angestellten Gf. eine Geldstrafe (Zwangstrafe) wegen Verletzung der Offenlegungspflicht nach §§ 277 ff UGB.

Sind die Anwaltskosten zur Bekämpfung der Strafe als WK abziehbar?

- Kosten für die Strafverteidigung sind abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr gesetzt hat, ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Sphäre erklärbar und damit beruflich veranlasst ist
 - Die Offenlegungspflicht trifft abstrakt den/die Gf.; wird eine Geldstrafe wegen der Verletzung dieser Pflicht verhängt, ist diese durch ein Verhalten (hier ein Unterlassen) verursacht, welches ihr in ihrer beruflichen Eigenschaft vorgeworfen wird.
- Ob die Zwangsstrafe zu Recht verhängt wurde, ist hinsichtlich des WK-Abzugs irrelevant; RA-Kosten sind jedenfalls abzugsfähig.

Bürgschaftszahlungen eines GesGf als WK ?

BFG 10.2.2021, RV/75101973/2015

- Zahlungen auf Grund einer Bürgschaft können nur (nachträgliche) WK sein, wenn ein entsprechender wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist
- KEINE Haftungsübernahme VOR Anteilsübernahme → lässt erkennen, dass das auslösende Moment für die Haftungsinanspruchnahme primär in der Gesellschaftssphäre lag
- Daher hat die letztlich geleistete Zahlung nicht den Charakter von Werbungskosten, sondern stellt eine Einlage dar, die einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden kann.

Frustrierte Planungskosten bei Grundstücksverkauf

BFG 27.1.2021, RV/7104235/2020

Bf. und Ehefrau erwarben 2009 erwarben je zur Hälfte ein unbebautes Grundstück, welches sie im Jahr 2017 wieder verkauften. Strittig war, ob Architektenkosten für ein letztlich nicht realisiertes Bauprojekt bei der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

- Grundstück besteht aus Grund und Boden samt Gebäude oder aus grundstücksgleichen Rechten
- Als (Teil-)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden.
 - steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich dieser jeweiligen Wirtschaftsgüter eigenständig gegeben und nicht in einer zusammenfassenden Betrachtung einer Gesamtheit dieser Wirtschaftsgüter.

Frustrierte Planungskosten bei Grundstücksverkauf

BFG 27.1.2021, RV/7104235/2020

- Die Ehegatten haben im vorliegenden Fall das Grundstück unbebaut erworben und in ebenfalls unbebautem Zustand wieder verkauft;
 - ein Wirtschaftsgut "Gebäude" im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG war nicht Gegenstand des Veräußerungsgeschäftes.
 - Die Zahlungen an den Architekten standen mit dem Entwurf, Planung und Erstellung eines Einfamilienhauses und **nicht mit der Anschaffung des Grund und Bodens** im Zusammenhang. Sie haben daher nicht dessen Anschaffung gedient und stellen auch keinen den Grund und Boden betreffenden Herstellungsaufwand dar.
- Wäre die geplante Errichtung eines EFH durchgeführt worden, hätten die Planungskosten zu den Herstellungskosten des Gebäudes gezählt. **Das Unterbleiben der Bauführung macht den verlorenen Bauaufwand NICHT zu AK für GuB!**

Aufteilung GuB und Gebäude

BFG 25.3.2021, RV/7100416/2021

- Kaufpreisaufteilung einer bebauten Liegenschaft hat nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen.
 - Dazu ist jeweils der Verkehrswert des GuB einerseits und des Geb. andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (zB VwGH 28.5.2015, 2013/15/0169).
- § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG und die GrundanteilV 2016 stellen auf ein bestimmtes Verhältnis der Verkehrswerte ab, dieses Verhältnis wird lediglich, abhängig von Parametern wie Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinde und Anzahl der Wohneinheiten, vermutet.
 - Zur Widerlegung dieser Vermutung ist NUR ein auf dem jeweiligen Verkehrswert beruhender Nachweis geeignet.

Fehlende Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswerte können nicht durch den Verweis auf die gemeinnützige Wohnbaugesellschaft und deren Bindung an die Preisberechnung nach §§ 13, 15 WGG ersetzt werden!

Planungskosten als Teil der Herstellungskosten

VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006

Ein Gasnetzbetreiber errichtete die Infrastruktur für die Gasversorgung in 2009 und 2010 (Erdgashochdruckleitungsanlage) und machte vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG 1988 geltend. Für dieses Projekt waren 1.1.2009 Aufwendungen von mehreren Millionen Euro für interne und externe Planungsleistungen sowie den Ankauf von Wegerechten bzw. Entschädigungen an betroffene Anrainer aktiviert worden.

Lt. FA ergab sich daraus, dass Herstellungsbeginn VOR dem 1.1.2009 gewesen sein muss (daher keine vorz.Afa). Nach Ansicht der Bf. hätten die Begriffe „Herstellung“ iSd § 7a EStG 1988 und „Herstellungskosten“ unterschiedliche zeitliche Inhalte.

Die Frage des Zeitpunktes einer erforderlichen Aktivierung von Herstellungskosten sei für die Festlegung des Zeitpunktes des Herstellungsbeginns iSd § 7a EStG 1988 nicht relevant. Der Beginn der tatsächlichen Bauausführung sei als Beginn der Herstellung zu verstehen.

Planungskosten als Teil der Herstellungskosten

VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006

- Herstellen bedeutet das Hervorbringen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern.
- Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral.
- Der Ansicht, dass der **Beginn der Herstellung frühestens im Zeitpunkt der endgültigen Beschlussfassung bei Vorliegen aller für die Verwirklichung erforderlichen Voraussetzungen und Bewilligungen liegen** könne, kann nicht gefolgt werden.

Planungskosten als Teil der Herstellungskosten

VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006

- Das Abstellen auf das Vorliegen aller Bewilligungen würde zu dem evident absurden Ergebnis führen, dass im Falle einer konsenslosen Errichtung selbst eine bereits fertiggestellte Anlage als Wirtschaftsgut anzusehen wäre, mit dessen Herstellung noch gar nicht begonnen wurde!
- Planungskosten sind als Teil der HK des WG zu aktivieren.
Selbst vergebliche Planungskosten zählen zu den HK eines schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der - wenn auch wesentlich -geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statistischer und architektonischer Hinsicht gedient hat.
- Der einheitliche Herstellungszeitraum, der mit **der konkreten Planung des Bauvorhabens beginnt**, kann NICHT in eine vorgelagerte Planungs- und eine Ausführungsphase unterteilt werden. Planungs- und Vorbereitungsaufwand, zählt zum Herstellungsprozess, sofern ein konkreter Zusammenhang mit den eigentlich ausführenden Arbeiten gegeben ist.

VIEL ERFOLG und bleiben Sie optimistisch!