

Vorwort

In der Finanzverwaltung gibt es einige Großveranstaltungen, die dem fachlichen Wissensaustausch dienen, wobei der Salzburger Steuerdialog eine herausragende Bedeutung einnimmt und für viele Kolleginnen und Kollegen zum fachlichen Höhepunkt im Erfahrungsaustausch gehört. In diesem bundesweiten „Wissensnetzwerktreffen“ wurden auch 2014 wieder aktuelle und spannende Themen und Fragestellungen mit überregionaler Bedeutung diskutiert und Lösungen dazu erarbeitet.

Um die Attraktivität des Salzburger Steuerdialogs zu erhalten, stand dieser heuer auch im Zeichen der Erneuerung. So wurden einige der Workshops bewusst fachübergreifend gestaltet, um die steuerlichen Fragestellungen interdisziplinär behandeln zu können. Im Workshop „Insolvenz“ wurden etwa auch Experten aus anderen Rechtsgebieten eingeladen, um die Fragestellungen aus allen Perspektiven zu diskutieren und Lösungen zu erarbeiten.

Die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2014 liegen nunmehr vor und sind im vorliegenden SWK-Spezial – und nur in dieser Ausgabe! – in bewährter Weise mit Anmerkungen aus erster Hand versehen, die ergänzende Gedanken beinhalten und den Verlauf der Diskussion erkennen lassen.

Die Herausgeber haben sich für einen Verlagswechsel entschieden, weswegen das Steuerdialog-Sonderheft nunmehr in der Reihe SWK-Spezial erscheint.

Wien, im September 2014

*Gunter Mayr
Stefan Melhardt
Christa Lattner
Karin Kufner*

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	1
Zweifelsfragen zur Einkommensteuer	4
1. Grundstücksbesteuerung	4
2. Steuerliche Beurteilung von virtuellen Währungen (Bitcoins)	10
3. Einheitliche Tätigkeit – Betriebsausgabenpauschalierung	12
Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht	14
1. Umfang der wesentlichen Grundlagen eines (Teil-)Betriebes bei freiberuflichen Zusammenschlüssen	14
2. Übertragung von Grundstücken auf Personengesellschaften	20
3. Earn-Out-Klauseln	31
4. Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation eines Gruppenmitgliedes	34
Zweifelsfragen zur Lohnsteuer	39
1. Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges im Rahmen mobiler Pflege und Betreuung	39
2. Taggelder bei Piloten für Tagesflüge auf Kurz- und Mittelstreckendestinationen	40
3. SEG-Zulagen für Angestellte im Empfangsbereich einer (fach)ärztlichen Praxis oder Spitalsambulanz	42
4. Kommunalsteuer bei Nachversteuerung von Zukunftssicherungsbeiträgen gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988	43
5. Höhe des Sachbezuges PKW bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in der Kommunalsteuer	44
Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer	48
1. Reihengeschäft – Zuordnung der bewegten Lieferung	48
2. Reihengeschäft – Zuordnung der bewegten Lieferung	52
Zweifelsfragen zur Normverbrauchsabgabe und zur Kraftfahrzeugsteuer	55
1. NoVA- und KfzSt-Pflicht bei inländischem Hauptwohnsitz und Einzelunternehmen im Ausland	55
2. Abgabenrechtliche Beurteilung bei grenzüberschreitender Fahrzeugverwendung	58
3. Widerrechtliche Verwendung des Probefahrtkennzeichens	59
4. NoVA-Vergütung bei Verbringung bzw Lieferung eines Kraftfahrzeuges ins Ausland	61
Zweifelsfragen im Internationalen Steuerrecht	64
1. WorkshoptHEMA	64
2. Ergebnis	64
3. Anmerkungen	68
Zweifelsfragen zum Verfahrensrecht	69
1. Schenkungsanzeige – Schenkung einer Liegenschaft im Ausland	69
2. Schenkungsanzeige – Schenkung an Gatten der Großcousine	69

Inhaltsverzeichnis

3. Schenkungsanzeige – Zurückbehaltung von Erträgnissen	70
4. Schenkungsanzeige – Schenkung unter Auflage	71
5. Schenkungsanzeige – Verhältnis Schenkung und Testament	71
6. Anbringen – Einreichung per Telefax	72
7. Anbringen – Einreichung per E-Mail (§ 85 BAO)	73
8. Anbringen – Wertung (§ 85 BAO)	73
9. Anbringen – Zurücknahme (§ 85 BAO)	74
10. Schlussbesprechung – Abgabepflichtiger befindet sich im Ausland	75
11. Feststellungsverfahren – nicht alle Erben genannt	76
12. Feststellungsverfahren – Rechtsmittelfristverlängerung	78
13. Aussetzung der Einhebung – Feststellungsverfahren	79
14. Verjährung – rechtzeitiger Antrag auf Aufhebung eines Bescheides	80
15. Antrag auf Nachreicherung der Bescheidbegründung	81
16. Rechtsmittelverfahren – Zurücknahme einer Beschwerde	82
17. Rechtsmittelverfahren – Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung	82
18. Rechtsmittelverfahren – Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung	83
19. Rechtsmittelverfahren – Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung	84
20. Rechtsmittelverfahren – Direktvorlage, Verfassungswidrigkeit	85
21. Rechtsmittelverfahren – Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung, Mängelbehebungsverfahren	86
22. Rechtsmittelverfahren – „Altfälle“	86
23. Rechtsmittelverfahren – „Altfälle“, zwingende Beschwerdevorentscheidung	88
24. Rechtsmittelverfahren – Vorlageantrag, keine Begründung, Mängelbehebungsauftrag	89
25. Rechtsmittelverfahren – Vorlage an BFG, fehlende Unterlagen	89
26. Rechtsmittelverfahren – Kein Ausspruch über Zulässigkeit einer Revision	90
27. Rechtsmittelverfahren – Säumnisbeschwerde	91
28. Rechtsmittelverfahren – Bescheiderlassung bei offenem Rechtsmittel	92
29. Rechtsmittelverfahren – Umsatzsteuerfestsetzung, Jahresumsatzsteuerbescheid	92
30. Rechtsmittelverfahren – Außenprüfung während eines beim BFG anhängigen RM-Verfahrens	93
31. Rechtsmittelverfahren – Antrag gemäß § 299 BAO während eines beim BFG anhängigen RM-Verfahrens	94
32. Rechtsmittelverfahren – Aufhebung gemäß § 300 BAO	95
33. Bescheidberichtigung – Berichtigung Beschwerdevorentscheidung, kein Vorlageantrag	95
34. Bescheidabänderung – Antrag gemäß § 295 Abs 4 BAO nach alter Rechtslage rechtzeitig	96
35. Bescheidaufhebung – Antrag gemäß § 299 BAO, alte – neue Rechtslage	97
36. Wiederaufnahme des Verfahrens – Rechtzeitigkeit eines Antrages	98
Stichwortverzeichnis	99

Zweifelsfragen zur Einkommensteuer

Abteilung VI/6 (Einkommen- und Körperschaftsteuer), BMF

Bundesweiter Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer, SZK

1. Grundstücksbesteuerung

1.1. ImmoEST – Herstellerbefreiung

1.1.1. Bezughabende Norm

§ 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988

1.1.2. Sachverhalt

Im Jahr 2011 wurde eine 1998 angeschaffte bebaute Liegenschaft mit 1.500 m² Grund in eine bebaute Liegenschaft mit 850 m² Grund und eine unbebaute Liegenschaft mit 650 m² Grund geteilt.

Auf der bisher unbebauten Fläche wurde in weiterer Folge ein Gebäude (Neubau) für Vermietungszwecke errichtet. Für diesen Neubau wird der Vorsteuerabzug beansprucht – ausreichende Nachweise für eine tatsächliche Vermietungsabsicht liegen dem FA vor (Maklerbeauftragung, Inserate, etc.).

Im Jahr 2013 wurde der Neubau veräußert – es kam daher nie zu einem Einzug von Mietern. Für diesen Neubau wird nun im Rahmen der Veräußerung die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 begehrt. Die beanspruchte Vorsteuer wird zur Gänze gem § 12 (11) UStG 1994 zurückbezahlt.

Im Errichtungszeitraum wurden keine Werbungskostenüberschüsse begehrt (kein Zinsaufwand, da ausreichend Eigenkapital vorhanden war). Eine Errichtung zum Zwecke der Veräußerung oder zur Nutzung für private Wohnzwecke war in der Bauphase nicht vorgesehen. Der Veräußerungserlös des Neubaus beträgt 4,5 Mio Euro, die Baukosten belaufen sich auf 2 Mio Euro.

1.1.3. Frage

Schadet die Vermietungsabsicht der Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988?

1.1.4. Lösung

Die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 steht nur insoweit zu, als das errichtete Gebäude nicht innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Dabei ist auch eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung befreischädlich. Als Nutzung zur Einkünfteerzielung kommen insbesondere die Vermietung sowie die Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke in Betracht. Unerheblich ist, ob die Einkünfte im konkreten Einzelfall steuerpflichtig sind oder nicht.

Nach Rz 6420 EStR 2000 können im Bereich der Vermietung und Verpachtung Aufwendungen/Ausgaben ausnahmsweise bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung zu berücksichtigen sein (sog. vorweggenommene Werbungskosten). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss muss dann aber klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085; VwGH 25.6.1997, 94/15/0027; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Da seitens des Steuer-

pflichtigen ausreichende Nachweise für eine tatsächliche Vermietungsabsicht erbracht wurden (zB Maklerbeauftragung, Inserate, etc), stellen diese Ausgaben vorweggenommene Werbungskosten dar. Ob die angefallenen Ausgaben tatsächlich in der Veranlagung Berücksichtigung gefunden haben, ist dabei ohne Bedeutung.

Auch nach der LiebhabereiVO wird durch das erstmalige Anfallen von Aufwendungen für eine beabsichtigte Betätigung die Einkunftsquelle begründet (§ 2 Abs 2 LVO). Der Beginn der Einkünfteerzielung kann aber für die Liebhabereibeurteilung nicht anders beurteilt werden als für eine Befreiungsvorschrift, deren Anwendbarkeit von der Nutzung eines Wirtschaftsgutes zur Einkünfteerzielung abhängig ist. Die vorweggenommenen Werbungskosten begründen demnach eine Einkunftsquelle. Im Anwendungsbereich des § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 bewirkt dies, dass die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommt.

1.1.5. Anmerkungen

Die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 steht insoweit nicht zu, als das veräußerte Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre „zur Erzielung von Einkünften gedient hat“. Im vorliegenden Fall wurde eine Vermietung beabsichtigt, tatsächlich ist es aber dazu nicht gekommen, weil das Gebäude zuvor veräußert wurde. Zu beurteilen ist, ob in diesem Fall für die Anwendung der Herstellerbefreiung das Gebäude zur Erzielung von Einkünften iSd § 30 Abs 2 Z 2 „gedient“ hat.

Man könnte die Bestimmung so verstehen, dass das Gebäude/der Gebäudeteil erst dann und insoweit zur Einkünfteerzielung „dient“, als damit tatsächlich Einkünfte aus der Berücksichtigung von (Betriebs-)Einnahmen erzielt werden. Dementsprechend wäre erst die Erzielung von Einkünften auf Grund einer tatsächlichen Vermietung ausschlussbegründend. Dagegen ist zunächst einzuwenden, dass in diesem Fall (Betriebs-)Einnahmen einerseits und (Betriebs-)Ausgaben/Werbungskosten andererseits unterschiedlichen Einfluss auf die Wirksamkeit der Befreiung hätten: Positive Größen, nämlich (Betriebs-)Einnahmen, würden den Ausschluss begründen, nicht aber korrespondierende negative Größen, nämlich vorweggenommene (Betriebs-)Ausgaben/Werbungskosten. Ein Grund für diese Differenzierung ist nicht erkennbar. Darüber hinaus würde diese Interpretation über den Gesetzeswortlaut hinausgehen. „Dienen zur Einkünfteerzielung“ ist nicht gleichbedeutend mit „Erzielung von Einkünften“.

Es erscheint sachgerecht, bei der Interpretation an der Einkunftsquelleneigenschaft anzuknüpfen. Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften dienen, begründen eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn. Es ist daher folgerichtig, das „Dienen zur Einkünfteerzielung“ iSd § 30 Abs 2 Z 2 mit dem Bestand einer Einkunftsquelle gleichzusetzen. Das Gebäude (ein Gebäudeteil) dient daher ab dem Zeitpunkt der Erzielung von Einkünften iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988, zu dem es eine Einkunftsquelle darstellt.

Die Einkunftsquelleneigenschaft ist in zeitlicher Hinsicht nicht an die Einnahmenerzielung gebunden. Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begründen „vorweggenommene Werbungskosten“ bereits vor einem Einnahmenzufluss eine Einkunftsquelle. Allerdings muss ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Vermietungseinnahmen nachweisbar sein, dh die Vermietungsabsicht muss klar und eindeutig – durch bindende Vereinbarungen (zB Mietverträge) oder in anderer Form – nach außen in Erscheinung treten.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt ist die Vermietungsabsicht evident. Auch der beanspruchte Vorsteuerabzug macht dies deutlich. Dementsprechend ist die Befreiung nicht anzuwenden.

Da die Herstellerbefreiung nur das Gebäude erfasst, dürfte die zu beurteilende Rechtsfrage bei Sachverhaltskonstellationen wie im gegenständlichen Fall (Verkauf eines neu errichteten Gebäudes zeitnah nach der Fertigstellung) nur eingeschränkte praktische Anwendung haben. Denn nennenswerte stillen Reserven, die von der Befreiung erfasst werden, werden bei nicht selbst errichteten Gebäuden nicht vorliegen. Die Wertsteigerung seit der Anschaffung im Jahr 1998 und dem Verkauf im Jahr 2013 wird wohl dem Grund und Boden zuzuordnen sein; dieser ist aber von der Befreiung nicht erfasst.

1.2. Grundstücksveräußerung iZ mit der Aufgabe bzw Veräußerung eines Betriebes

1.2.1. Bezughabende Norm

§ 24 iVm § 30 EStG 1988

1.2.2. Sachverhalt

Variante 1:

Ein Betriebsgebäude (= gewerbliche Frühstückspension) wird samt Einrichtung (Betten, Tische, Sessel, Frühstücksgeschirr) zu einem nicht fremdüblichen Kaufpreis, allerdings um mehr als 50% des Verkehrswertes, im Juni 2013 von der Mutter an die Tochter verkauft. Die Gewerbeberechtigung wurde von der Mutter bereits im April 2013 zurückgelegt. Zwischen April und Juni war die Frühstückspension geschlossen, das Inventar blieb ungenutzt.

Die Tochter beabsichtigt allerdings, die Frühstückspension nicht weiterzuführen, sondern baut dieses Gebäude in eine Appartementvermietung um. Unmittelbar nach Übernahme des Gebäudes führt sie die gesamten Umbaumaßnahmen durch und vermietet anschließend diese Appartements. Daraus werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 erklärt.

Variante 2:

Sachverhalt wie in Variante 1, allerdings wird von der Mutter die Frühstückspension bis zur Übergabe an die Tochter weitergeführt. Von der Tochter wird die Frühstückspension nach der Übernahme eingestellt.

1.2.3. Fragen

1. Wem ist die Betriebsveräußerung bzw -aufgabe zuzurechnen?
2. Wie bemessen sich die Anschaffungskosten der Tochter für die AfA bei den Vermietungseinkünften?

1.2.4. Lösung

Beide Varianten sind gleich zu lösen. In beiden Fällen liegt bei der Mutter eine Betriebsveräußerung vor. Denn in beiden Varianten wird ein im Wesentlichen unveränderter Betrieb an die Tochter übertragen, der dieser eine Fortführung des Betriebes ermöglicht. Ob der Betrieb von der Tochter tatsächlich fortgeführt wird, spielt für das Vorliegen einer Betriebsveräußerung beim Übergeber keine Rolle (ESTR 2000 Rz 5573).

Auch die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung in Variante 1 ändert nichts daran, dass hier eine Betriebsveräußerung und keine Betriebsaufgabe vorliegt, denn zu einer Zerschlagung des lebenden Betriebes kommt es nicht. Vielmehr wird mit der Übertragung (Gebäude samt Inventar) der lebende Betrieb im Gesamten an die Tochter über-

tragen. Die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung stellt sich daher lediglich als eine Teilhandlung im Prozess der Betriebsveräußerung dar.

Die Übertragung des Betriebes an die Tochter stellt ungeachtet des geringen Kaufpreises auch keine Betriebsschenkung dar, weil der Kaufpreis mehr als 50% des Verkehrswertes beträgt und somit ein entgeltliches Geschäft und damit eine Betriebsveräußerung vorliegt.

Der Betrieb wird in Folge durch die Tochter aufgegeben, sodass bei dieser der Tatbestand der Betriebsaufgabe verwirklicht wird. Für die Ermittlung des Aufgabegewinnes sind die Anschaffungskosten auf die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens aufzuteilen. In der Differenz der Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe liegt bei der Tochter ein Aufgabegewinn vor. Zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe siehe EStR 2000 Rz 5662a ff.

Bei der Tochter stellt der gemeinsame Wert als Entnahmewert des Gebäudes in weiterer Folge die Bemessungsgrundlage für die AfA im Rahmen der Einkünfte aus VuV dar (§ 6 Z 4 EStG 1988).

1.2.5. Anmerkungen

Die beiden Sachverhaltsvarianten unterscheiden sich (allein) dadurch, dass bei Variante 1 nach Zurücklegung der Gewerbeberechtigung der Betrieb bis zur Übergabe an die Tochter nicht weitergeführt wird, während bei Variante 2 der Betrieb bis dahin weitergeführt wird.

In rechtlicher Hinsicht stellt sich bei Variante 1 die Frage, ob auf Grund des Umstandes, dass die Gewerbeberechtigung bereits ca. zwei Monate vor Beendigung der Tätigkeit zurückgelegt und der Betrieb geschlossen wurde, eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist. Wäre dies der Fall, ist das Grundstück ins Privatvermögen überführt (entnommen) worden. Grund und Boden bliebe dabei steuerneutral (§ 6 Z 4 EStG 1988), eine auf das Gebäude entfallende stille Reserve (Differenz Buchwert – gemeinsamer Wert) wäre steuerpflichtig und bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption im Rahmen des Aufgabegewinnes, sonst mit 25% zu erfassen. Die in der Folge stattfindende Veräußerung an die Tochter zu einem Wert von 60% des Verkehrswertes wäre hinsichtlich des Grundstückes (Grund und Boden und Gebäude) im Rahmen des § 30 EStG 1988 zu erfassen. Dabei würde der Entnahmewert (Buchwert hinsichtlich des Grund und Bodens bzw gemeinsamer Wert hinsichtlich des Grundstückes) an die Stelle der Anschaffungskosten treten.

Gegen das Vorliegen einer Betriebsaufgabe spricht, dass eine solche zeitraumbezogen zu sehen ist (vgl Rz 5632 ff EStR 2000) und die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung noch nicht die Betriebsaufgabe verwirklicht, sondern nur den Zeitraum eröffnet, innerhalb dessen eine Betriebsaufgabe realisiert werden kann. Erst dann, wenn der Betrieb tatsächlich zu bestehen aufhört, wäre die Betriebsaufgabe verwirklicht. Im gegenständlichen Fall wird aber das die Betriebseigenschaft konstituierende Gebäude und damit der Betrieb selbst übertragen, sodass von einer Betriebsaufgabe (Untergang des Betriebes) nicht gesprochen werden kann.

Mit der Übertragung des Gebäudes an die Tochter wird demnach in beiden Fällen der Betrieb veräußert. Eine unentgeltliche Betriebsübertragung (Betriebsschenkung) kommt im Hinblick auf die Höhe des Kaufpreises nicht in Betracht. Werden mehr als 50% des Verkehrswertes bezahlt, spricht das nicht ausgeprägte Missverhältnis für einen entgeltlichen Vorgang; der Preisnachlass stellt ein „preisliches Entgegenkommen“ dar, das auch unter nahen Verwandten nicht genügt, um das Vorliegen von Unentgeltlichkeit anzunehmen (vgl Rz 5571 EStR 2000).

1.3. ImmoEST iZm Kursverlusten von Fremdwährungskrediten

1.3.1. Bezughabende Norm

§ 20 Abs 2 iVm § 30 EStG 1988

1.3.2. Sachverhalt

Die Anschaffung eines betrieblich genutzten Grundstückes wurde mit einem Fremdwährungsdarlehen (Schweizer Franken, CHF) finanziert.

Variante 1:

Das Fremdwährungsdarlehen wird am 5. Mai 2010 aufgenommen.

Variante 2:

Das Fremdwährungsdarlehen wird am 10. Oktober 2013 aufgenommen.

Anlässlich des Verkaufs dieses Grundstückes am 10. März 2014 wird das Fremdwährungsdarlehen zurückgezahlt/getilgt und durch die Konvertierung zurück in Euro ein Kursverlust realisiert.

1.3.3. Fragen

1. Kann der anlässlich der Konvertierung des Fremdwährungsdarlehens realisierte Kursverlust als betrieblicher Aufwand berücksichtigt werden?
2. Ist die zeitliche Nahebeziehung zur betrieblichen Grundstücksveräußerung relevant für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit?

1.3.4. Lösung

Zu 1:

Nach § 6 Z 3 EStG 1988 sind Verbindlichkeiten gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 zu bewerten. Bankverbindlichkeiten in ausländischer Währung sind daher mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dabei ist der im Zeitpunkt der Kreditaufnahme maßgebliche Kurs zum Ankauf der Devisen (Briefkurs, Waren-Devisen-Kurs) zu Grunde zu legen.

Nach EStR 2000 Rz 6201 führt – entsprechend der Judikatur des VwGH – die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Währung zu keiner Gewinnrealisierung, weil durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ bestehen bleibt und somit kein Tausch vorliegt (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0255; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083). Zu einer Gewinnverwirklichung kommt es nur bei

- Konvertierung von einer Fremdwährung in Euro oder in eine über fixe Wechselkurse zum Euro gebundene Währung im Konvertierungszeitpunkt, oder bei
- Tilgung des Fremdwährungsdarlehens im Zeitpunkt und Ausmaß der Tilgung.

Konvertierungsgewinne von Fremdwährungsdarlehen stellen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 dar (EStR 2000 Rz 804).

Variante 1 (Darlehensaufnahme am 5. Mai 2010):

Gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 ist auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen der besondere Steuersatz von 25% (§ 27a Abs 1 EStG 1988) auf vor dem 1.4.2012 erworbene Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs 1 Z 3 EStG 1988 anzuwenden, sofern die

Veräußerung/Realisierung nach dem 31. März 2012 erfolgt. Ebenso ist ein Realisierungsverlust ab 1. April 2012 nur zur Hälfte ausgleichsfähig (§ 6 Z 2 lit c EStG 1988). Da der Konvertierungsverlust nach dem 31. März 2013 realisiert wurde, ist dieser im konkreten Fall vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten desselben Betriebes zu verrechnen. Ein allfälliger Überhang ist zur Hälfte mit anderen Einkünften desselben Betriebes, sowie gegebenenfalls nach allgemeinen Ertragsteuergrundsätzen im Rahmen des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs ausgleichs- bzw vortragsfähig (vgl EStR 2000 Rz 798).

Variante 2 (Darlehensaufnahme am 10. Oktober 2013):

Die Darlehensaufnahme erfolgte bereits im Anwendungsbereich der mit dem BBG 2011 geschaffenen Neuregelung der Besteuerung von betrieblichen und privaten Kapitalerträgen. Die Lösung entspricht jener der Variante 1.

Zu 2:

Vom Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG 1988 sind Aufwendungen umfasst, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der besondere Steuersatz von 25% gem § 27a Abs 1 oder § 30a Abs 1 EStG 1988 anwendbar ist (zB Schuldzinsen, EStR 2000 Rz 4863 bzw Rz 4873). Ein Wechselkursverlust iZm einem Fremdwährungsdarlehen ist jedoch von dieser Bestimmung nicht umfasst, weil er negative Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen nach § 27 Abs 3 EStG 1988 darstellt, die im Zeitpunkt der Konvertierung in Euro realisiert werden. Es liegen in diesem Fall gerade keine Zinsen (Entgelt für die Überlassung von Kapital) vor, sondern vielmehr ist ein Realisierungsvorgang in Bezug auf ein anderes Wirtschaftsgut als das veräußerte Grundstück gegeben. Das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG 1988 greift daher nicht. Dementsprechend ist die zeitliche Nähe der Konvertierung zur Grundstücksveräußerung ohne Belang.

1.3.5. Anmerkungen

Gemäß Rz 804 EStR 2000 stellen Konvertierungsgewinne von Fremdwährungsdarlehen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 dar. Als solche ist auf sie auch im betrieblichen Bereich der besondere Steuersatz von 25% anwendbar, andererseits ist die Beschränkung des § 6 Z 2 lit c EStG 1988 auf Konvertierungsverluste anzuwenden.

Das Datum der Darlehensaufnahme (in Variante 1: 5.5.2010; in Variante 2: 10.10.2013) führt im Hinblick auf die Übergangsbestimmung des § 124b Z 192 EStG 1988 zu keinen unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen.

Mit der Frage 2 wird die Bedeutung des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Konvertierung und Grundstücksveräußerung angesprochen. Im Lichte der Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG 1988, wonach Aufwendungen nicht abzugsfähig sind, die mit Einkünften im Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz des § 30a EStG 1988 anwendbar ist, stellt sich die Frage, ob der Konvertierungsverlust im gegenständlichen Fall wegen der Verbindung mit der Grundstücksveräußerung von diesem Abzugsverbot betroffen sein kann.

Das ist zu verneinen. Der im Rahmen der Tilgung des Fremdwährungskredites entstandene Währungsverlust ist – auch im betrieblichen Bereich – im Rahmen der Anwendung des § 27 Abs 3 EStG 1988 (eigenständig) zu beurteilen. Typischerweise bezweckt die Wahl eines Fremdwährungskredites für Finanzierung einer Wirtschaftsgutanschaffung die Erzielung eines zusätzlichen Gewinnes, der sich aus der Währungsdifferenz ergibt; für die bloße Finanzierung wäre die Aufnahme eines Euro-Darlehens bereits ausreichend. Dementsprechend kann nicht davon gesprochen werden, dass Fremdwährungs-

darlehen und daraus resultierende Konvertierungsgewinne/-verluste mit einem damit finanzierten Grundstücksveräußerungsgeschäft im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

2. Steuerliche Beurteilung von virtuellen Währungen (Bitcoins)

2.1. Bitcoins als Zahlungsmittel zwischen Unternehmen

2.1.1. Bezughabende Norm

§ 6 Z 14 lit a EStG 1988, EStR 2000 Rz 2160, 2588 ff

2.1.2. Sachverhalt

Mehrere Unternehmer vereinbaren, Bitcoins als Zahlungsmittel für Transaktionen zwischen ihren Unternehmen zu akzeptieren. Unternehmer 1 kauft von Unternehmer 2 eine Maschine. Die Maschine kostet 150 Bitcoin-Einheiten (1 Bitcoin = ca. 500 – 1.000 US\$).

2.1.3. Frage

Wie ist dieser Vorgang aus ertragsteuerlicher Sicht zu beurteilen?

2.1.4. Lösung

Bitcoins sind derzeit nicht als offizielle Währung anerkannt. Es handelt sich daher um ein einer Finanzanlage oder einem Finanzinstrument vergleichbares Wirtschaftsgut. Bitcoins werden beim Handel mit Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen hingeben und haben einen bestimmten (Tages-)Wert.

Werden Bitcoins im Betriebsvermögen gehalten, sind bei bilanzierenden Unternehmen die maßgeblichen Bewertungsvorschriften des EStG 1988 bzw zusätzlich des UGB (bei §-5-Ermittlern) zu beachten, wobei – so wie bei unkörperlichen Gegenständen des Finanzanlagevermögens – aufgrund der unternehmenstypischen Funktion eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen zu treffen ist. Die dokumentierte Absicht, die Gegenstände langfristig zu behalten, wird für die Zuordnung zum Anlagevermögen ausschlaggebend sein. Ansonsten liegt Umlaufvermögen vor. Somit können sich uU aus den jährlich zunehmenden Bewertungen steuerlich wirksame Abwertungen, aber auch Zuschreibungen ergeben. Bei einem Unternehmer, der die Bitcoins an der „Börse“ kauft und dort auch wieder in Euro umtauscht, können Kursgewinne bzw -verluste entstehen, die im Rahmen der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.

Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung sind Bitcoins wie sonstige betriebliche Wirtschaftsgüter zu behandeln und daraus resultierende Einkünfte daher zum Tarif zu erfassen. Werden Bitcoins jedoch zinstragend veranlagt, stellen sie Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 dar. Realisierte Wertänderungen unterliegen daher dem Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG 1988.

Gegenständlich kommen die am Grundgeschäft Beteiligten überein, eine Maschine gegen eine bestimmte Anzahl an Bitcoins zu tauschen. Es handelt sich daher aus ertragsteuerlicher Sicht um ein Tauschgeschäft. Gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Bei Unternehmer 1 werden der Veräußerungspreis der hingebenen Bitcoin-Einheiten sowie die Anschaffungskosten der erworbenen Maschine durch den gemeinen Wert

der Bitcoins im Veräußerungszeitpunkt (umgerechnet in Euro) bestimmt. Das entspricht dem Tageswert der Bitcoins im Zeitpunkt der Veräußerung.

Bei Unternehmer 2 hingegen werden der Veräußerungspreis der hingeggebenen Maschine sowie die Anschaffungskosten der erworbenen Bitcoin-Einheiten durch den gemeinen Wert der Maschine im Veräußerungszeitpunkt bestimmt.

2.2. Handel mit Bitcoins

2.2.1. Bezughabende Norm

§ 23 EStG 1988, EStR 2000 Rz 5401 ff, 5418 f

2.2.2. Sachverhalt

Jemand betreibt

- a) eine Online-Börse, bei der man Bitcoins gegen reale Währungen an- und verkaufen kann,
- b) einen Bitcoin-Geldautomaten, bei dem man mit Bargeld Bitcoins beziehen kann.

In beiden Fällen fallen in der Regel Handelsgebühren an, deren absolute Höhe vom getauschten Betrag abhängig ist.

2.2.3. Frage

Liegt in den beiden Fällen eine steuerrelevante Tätigkeit vor?

2.2.4. Lösung

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Dies ist hier der Fall, sodass ein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinn vorliegt. Es ist daher bei beiden Betätigungen von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen.

2.3. Bitcoins als Spekulationsobjekt

2.3.1. Bezughabende Normen

§§ 27 Abs 3, 27a Abs 1, 31 EStG 1988, EStR 2000 Rz 6143, 6751 ff

2.3.2. Sachverhalt

Von einer Privatperson wurde am 31.10.2012 an der Tauschbörse eine bestimmte Anzahl an Bitcoins im Wert von EUR 5.000 erworben. Dieselbe Anzahl an Bitcoins wurde am 31.1.2014 zum Preis von EUR 7.000 veräußert.

2.3.3. Frage

Wie ist dieser Vorgang einkommensteuerrechtlich zu beurteilen?

2.3.4. Lösung

Gemäß § 31 Abs 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder

§ 30 EStG 1988 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung ist zu unterscheiden, ob Bitcoins zinstragend veranlagt werden. Ist das der Fall, stellen sie Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs 3 EStG 1988 dar. Realisierte Wertänderungen unterliegen daher dem Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG 1988. Ist das nicht der Fall, liegt im Falle des Verkaufs von Bitcoins ein Spekulationsgeschäft gemäß § 31 EStG 1988 vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

2.3.5. Anmerkungen

Die Besteuerung von Einkünften im Zusammenhang mit Bitcoins knüpft an die Einstufung dieser virtuellen Währung an. Da Bitcoins mangels Ausgabe durch eine Zentralbank keine gesetzlichen Zahlungsmittel und damit keine Währung im klassischen Sinn sind, hat ihre Kategorisierung anhand der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze statzufinden. Bitcoins sind aufgrund ihres vorhandenen Wertes und ihrer selbständigen Bewertungsfähigkeit grundsätzlich als sonstige (unkörperliche) Wirtschaftsgüter einzustufen. Werden Bitcoins allerdings zinstragend veranlagt, sind sie von der Definition des § 27 Abs 3 EStG erfasst: Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind. Eine zinstragende Veranlagung findet statt, indem Bitcoins an andere Marktteilnehmer – private Personen oder auf Handel mit Bitcoins spezialisierte Unternehmen – verliehen werden. Dazu wird die entsprechende Menge Bitcoins an die Bitcoin-Adresse des Empfängers gesendet, womit ein Zuordnungswechsel hinsichtlich dieser Bitcoins stattfindet. Werden als Gegenleistung für die Überlassung der Bitcoins pro rata temporis zusätzliche Bitcoins zugesagt, stellen diese „Zinsen“ dar und sind somit als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital steuerpflichtig. Wird allerdings die Rechtsansicht vertreten, dass auch die Überlassung der Bitcoins gegen Entgelt keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapital generiert – weil keine Erträge aus einer Kapitalforderung vorliegen –, wäre das erhaltene Entgelt außerhalb einer gewerblichen Tätigkeit als sonstige Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG zu erfassen und die Veräußerung der Bitcoins stets nur im Rahmen der Spekulationseinkünfte nach § 31 EStG steuerbar.

3. Einheitliche Tätigkeit – Betriebsausgabenpauschalierung

3.1. Bezughabende Normen

§ 22 Z 2, § 17 EStG 1988, EStR 2000 Rz 5286

3.2. Sachverhalt

Ein Gesellschafter ist jeweils an zwei Kapitalgesellschaften zu mehr als 25% beteiligt und mit einem weiteren Gesellschafter Geschäftsführer der Gesellschaften. Die von ihm aus den Geschäftsführungstätigkeiten erzielten Einkünfte sind solche gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988. Bei der Gesellschaft A hat der Geschäftsführer neben dem Vertrieb auch die Großkundenbetreuung über, bei der Gesellschaft B obliegt ihm die Qualitätskontrolle im Einkauf und in der Produktion. Die Gesellschaften werden von einem gemeinsamen Verwaltungsbereich geleitet und der Gesellschafter-Geschäftsführer übt die Tätigkeiten aus einem Büro aus. Er bedient sich dabei auch der von den Gesellschaften zur Verfügung gestellten Mittel (zB Telefon, KFZ, etc).

Für die Geschäftsführungstätigkeiten werden zwei unabhängig voneinander erstellte Gewinnermittlungen vorgenommen. Die Einnahmen der einzelnen Tätigkeiten betragen teilweise weniger, teilweise etwas mehr als 220.000 Euro jährlich. Für jene Teile, welche unter Einnahmen von 220.000 Euro bleiben, wird die Basispauschalierung gem § 17 EStG 1988 und der Vorsteuerabzug gem § 14 UStG 1994 in Anspruch genommen.

3.3. Frage

Ist im vorliegenden Fall die Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 gesondert für beide Tätigkeiten zulässig oder liegt eine einheitliche Einkunftsquelle vor, bei der die Einnahmen zusammenzurechnen sind?

3.4. Lösung

Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfalten. Ein einheitlicher Betrieb liegt vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben bzw Tätigkeiten im Einzelfall an. Als Merkmale für eine einheitliche Einkunftsquelle sind etwa anzusehen: Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals (siehe EStR 2000 Rz 5286 und die dort zit Jud).

Im vorliegenden Fall übt ein Gesellschafter mit einem weiteren Gesellschafter die Geschäftsführertätigkeit bei zwei Gesellschaften aus. Er übt somit eine gleichartige Tätigkeit für beide Gesellschaften aus. Es liegt weiters ein gemeinsamer Verwaltungsbereich vor und er übt die Tätigkeit für beide Gesellschaften in ein und demselben Büro unter Ausnutzung derselben Arbeitsmittel (PKW, Telefon etc) aus. Damit stehen die Tätigkeiten in dem – für das Vorliegen eines einzigen Betriebes erforderlichen – engen wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang. Es liegt daher eine einzige Einkunftsquelle vor. Eine Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988 kann daher ab dem zweiten Jahr der Tätigkeit nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Vorjahresumsätze aus den beiden Geschäftsführertätigkeiten zusammen 220.000 Euro nicht überstiegen haben.

Werden die Geschäftsführertätigkeiten neu begonnen und liegen daher keine Vorjahresumsätze vor, kann eine pauschale Gewinnermittlung im ersten Jahr ungeachtet der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres angewendet werden (VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200 und Rz 4102 iVm EStR 2000 Rz 4261).

3.5. Anmerkungen

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 statuiert selbständige Einkünfte aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer. Betriebliche Einkünfte iSd § 22 haben einen Betrieb zur Grundlage. Es ist unbestritten, dass auch bei einer zu Einkünften gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich führenden Tätigkeit ein Betrieb im steuerlichen Sinn vorliegt (vgl Doralt, EStG 1988, 3 22 Rz 163; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, S 67; VwGH 18.3.1991, 90/14/0009, wonach mit der Änderung der Einkunftsart durch Wechsel der Beteiligungshöhe eine Betriebseröffnung bzw Betriebsaufgabe verbunden ist). Liegt ein Betrieb im steuerlichen Sinn vor, müssen konsequenterweise auch die Regeln gelten, nach denen zu beurteilen ist, ob ein einziger oder mehrere getrennte Betriebe vorliegen. Nach der maßgebenden Verkehrsauffassung ist hier von einem einzigen Betrieb auszugehen. Das hat für die Umsatzschwelle des § 17 Abs 2 Z 2 EStG 1988 Bedeutung, weil diese auf den jeweiligen Betrieb als Gegenstand der pauschalen Gewinnermittlung bezogen ist.

Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht

Abteilung VI/6 (Einkommen- und Körperschaftsteuer), BMF

Abteilung VI/1 (Steuerpolitik und Abgabenlegistik), BMF

Bundesweiter Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer, SZK

1. Umfang der wesentlichen Grundlagen eines (Teil-)Betriebes bei freiberuflichen Zusammenschlüssen

1.1. Bezugshabende Norm

§ 23 Abs 2 UmgrStG iVm § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG; UmgrStR 2002 Rz 1355 ff; EStR 2000 Rz 5507 ff, 5594, 5605

1.2. Zurückbehaltung der Hausapotheke

1.2.1. Sachverhalt

Ein praktischer Arzt A in Niederösterreich mit einer an die Arztpraxis angeschlossenen Hausapotheke schließt sich im Rahmen des Gruppenpraxen-Gesamtvertrages, abgeschlossen zwischen der Ärztekammer für Niederösterreich und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, mit einem weiteren Allgemeinmediziner B zu einer Gruppenpraxis in der Rechtsform einer OG zusammen.

Der Kassenvertrag der AB-OG beinhaltet jedoch nur die ärztliche Tätigkeit, die Hausapothekeitätigkeit bleibt kassenvertragsmäßig bei A und kann somit nicht in die Gruppenpraxis-OG übertragen werden. Allerdings können die von der AB-OG ausgestellten Rezepte beider Ärzte in der Hausapotheke des A eingelöst werden. Die Umsätze aus der Hausapotheke werden nur dem Gesellschafter A zugerechnet.

Die Hausapotheke eines Arztes gehört jedenfalls zur freiberuflichen Tätigkeit des Arztes (VwGH 22.5.1953, 3026/52, ÖStZB 1953, 71).

1.2.2. Fragen

- Frage 1: Beeinträchtigt die Trennung des Arztbetriebes von der Hausapotheke die Betriebseigenschaft des Arztbetriebes?
- Frage 2: Stellt die zurückbehaltene Hausapotheke gegebenenfalls einen eigenen Betrieb des A oder Sonderbetriebsvermögen des A in der AB-OG dar?

1.2.3. Lösung

Mangels einer eigenständigen Begriffsbestimmung des (Teil-)Betriebes iSd § 23 Abs 2 UmgrStG iVm § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG bestimmt sich dieser nach allgemeinen ertragsteuerlichen Kriterien. Für die Beurteilung des Vorliegens eines (Teil-)Betriebes ist damit auf die Judikatur, Lehre und Verwaltungspraxis zu § 24 EStG 1988 zurückzugreifen. Die Übertragung eines (Teil-)Betriebes setzt somit voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen gebildet haben und objektiv geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des (Teil-)Betriebes zu ermöglichen.

Die wesentliche Betriebsgrundlage bei Ärzten stellt regelmäßig der Patientenstock dar (siehe EStR 2000 Rz 5514 und 5517). In Einzelfällen, zB bei bestimmten Fachärzten mit ständig wechselndem Patientenkreis (zB Röntgenologen), sind nicht die Patienten

Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht

der Kundenstock, sondern die zuweisenden Ärzte; zudem zählen bei bestimmten Gruppen von Ärzten, die mit aufwendigen Geräten untersuchen, auch diese zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (siehe EStR 2000 Rz 5517).

Zu Frage 1

Eine ärztliche Hausapotheke stellt unabhängig von der Höhe des damit erzielten Gewinnes oder Umsatzes einen sachlich unselbständigen Teil der ärztlichen Tätigkeit dar (VwGH 22.5.1953, 3026/52; EStR 2000 Rz 5288 Beispiel 2; siehe auch EStR 2000 Rz 5605 zur mangelnden Teilbetriebseigenschaft einer Hausapotheke). Dessen ungeachtet ist der Unterhalt einer Hausapotheke für die Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit nicht erforderlich, sodass diese nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen einer ärztlichen Tätigkeit gehört.

Im vorliegenden Zusammenschluss zweier Allgemeinmediziner zu einer Gruppenpraxis in der Rechtsform einer OG wird somit durch die Übertragung des Patientenstocks die einkommensteuerliche bzw umgründungssteuerliche Betriebseigenschaft iSD § 23 Abs 2 UmgrStG iVm § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfüllt. Der Arztbetrieb stellt trotz Trennung von der Hausapotheke jedenfalls begünstigtes Vermögen dar.

Zu Frage 2

Gemäß der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 22.5.1953, 3026/52) gehört die Hausapotheke eines Arztes jedenfalls zu seiner freiberuflichen Tätigkeit. Diese wird ab dem dem Zusammenschluss folgenden Tag in der AB-OG erbracht.

Gemäß § 29 Apothekengesetz ist die Bewilligung zur Haltung einer ärztlichen Hausapotheke einem Arzt für Allgemeinmedizin ua. auf Antrag dann zu erteilen, wenn dieser in einem dem § 342 Abs 1 ASVG entsprechenden Vertragsverhältnis steht oder als Arzt für Allgemeinmedizin an einer Gruppenpraxis beteiligt ist, die in einem Vertragsverhältnis nach § 342 Abs 1 ASVG steht. Damit ist die Hausapothekentätigkeit untrennbar mit der kassenvertragsmäßigen ärztlichen Tätigkeit verbunden.

Auch der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 25.5.2011, 2008/08/0206, aus, dass „[...] es sich bei einer Hausapotheke in einer ärztlichen Ordination nicht um einen Teilbetrieb handelt. Dies insbesondere auch deshalb, da die Führung der Hausapotheke nur im Rahmen einer ärztlichen Ordination und ausschließlich für die Patienten des Arztes gestattet ist. Gemäß § 31 Apothekengesetz sowie § 54 der Apothekenbetriebsordnung ist die ärztliche Hausapotheke vom Arzt persönlich zu führen. Er hat die Arzneimittelabgabe selbst durchzuführen und [...] Hilfskräfte (dürfen) dafür nicht herangezogen werden. Damit kann es sich nicht um einen selbständigen Betriebsteil des 'Gesamtunternehmens ärztliche Praxis' handeln und (es) liegt sicher keine organisatorische Geschlossenheit vor. Auch hat die Hausapotheke nicht über eine eigene Lebensfähigkeit verfügt, da sie [...] nur im Rahmen der ärztlichen Ordination geführt werden kann und nicht als selbständige, eigenständige Apotheke. Auch liegt kein eigener Kundenstamm vor, sondern [...] die Führung der Hausapotheke (ist) nur für die Patienten des Arztes gestattet.“

Somit stellt die zurückbehaltene Hausapotheke Sonderbetriebsvermögen des A in der AB-OG dar.

1.3. Zurückbehaltung von Teilen des Klientenstocks aufgrund berufsrechtlicher Vorgaben

1.3.1. Sachverhalt

Ein Wirtschaftstreuhand-Einzelunternehmer mit Mandaten in der Steuerberatung und einzelnen Mandaten in der Wirtschaftsprüfung beabsichtigt im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art IV UmgrStG seinen Betrieb in eine neu zu gründende OG zu

übertragen. Aus berufsrechtlichen Gründen kann nicht der gesamte Klientenstock, bestehend aus Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsmandaten, auf die OG übertragen werden, sondern ausschließlich der Klientenstock aus der Steuerberatung, weil die neu zu gründende OG über keine Bescheinigung iSD Bestimmungen des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetzes (A-QSG) verfügt, die zur Durchführung von Wirtschaftsprüfungen berechtigt. Die übrigen Betriebsgrundlagen (Betriebsgebäude, sonstiges Anlagevermögen, Mitarbeiter) werden auf die OG übertragen.

1.3.2. Frage

Ist das Zurückbehalten von Teilen eines Klientenstocks schädlich, wenn das Berufsrecht eine Trennung verschiedener Tätigkeitsbereiche gebietet?

1.3.3. Lösung

- Grundsätzlich begründet die Steuerberatungstätigkeit im Verhältnis zur Wirtschaftsprüfungstätigkeit keinen Teilbetrieb (EStR 2000 Rz 5594 dritter Absatz); der Klientenstock stellt ein einheitliches und damit unteilbares Wirtschaftsgut dar (iSD siehe EStR 2000 Rz 3193).
- Liegt für beide Tätigkeitsbereiche eine Teilbetriebseigenschaft iSD von Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG 1988 aufgestellten Grundsätzen vor (siehe dazu EStR 2000 Rz 5594 erster und zweiter Absatz), kann hingegen eine Trennung des Wirtschaftsprüfungsteilbetriebes vom Steuerberatungsteilbetrieb im Rahmen eines Zusammenschlusses gem Art IV UmgrStG erfolgen.
- Liegen keine Teilbetriebe vor, erleichtern unterschiedliche Tätigkeitsbereiche aber die vorbereitende Herstellung von Teilbetrieben im Vorfeld einer geplanten Umgrenzung. Kann somit eine Teilbetriebseigenschaft iSD EStR 2000 Rz 5594 Absatz 2 und der an dieser Stelle zitierten Judikatur vorbereitend hergestellt werden, führt dies zur Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche in ertragsteuerlicher bzw umgründungssteuerlicher Sicht. Unabdingbare Voraussetzung ist, dass diese Teilbetriebseigenschaft beim Übertragenden jedenfalls bereits zum Zusammenschlussstichtag gegeben ist.
- Liegt eine Teilbetriebseigenschaft nicht vor und wird diese anlässlich des Zusammenschlusses gem Art IV UmgrStG auch nicht vorbereitend hergestellt, gilt für die Zurückbehaltung der Wirtschaftsprüfungsmandate Folgendes:
 - Das Zurückbehalten von Teilen des Klientenstocks ist unschädlich, wenn die zurück behaltenen Klienten in Bezug auf den gesamten Klientenstock von unwesentlicher Bedeutung sind. Dabei darf es sich iSD UmgrStR 2002 Rz 889 nur um einzelne Klientenbeziehungen handeln. Es bestehen aber keine Bedenken, von einer unwesentlichen Bedeutung der zurück behaltenen Klientenbeziehungen für den Gesamtbetrieb dann noch auszugehen, wenn deren Ausmaß – bezogen auf die Parameter Klientenzahl als auch Umsatz – eine „doppelte“ Wesentlichkeitsgrenze von 10% nicht übersteigt.
 - Ein über diese Wesentlichkeitsgrenze hinausgehendes Zurückbehalten von Teilen des Klientenstocks steht der Anwendung von Art IV UmgrStG auf diesen Zusammenschluss auch dann entgegen, wenn berufsrechtliche Vorschriften eine solche Trennung gebieten.

1.4. Zurückbehaltung von Privatpatienten

1.4.1. Sachverhalt

Der Arzt C betreut in seiner Ordination sowohl Kassen- als auch Privatpatienten. C schließt sich mit einem weiteren Arzt D gem Art IV UmgrStG zur CD-OG zusammen, behält sich

Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht

den die Privatpatienten betreffenden Patientenstock allerdings zurück. Die beiden Bereiche (Kassenpatienten, Privatpatienten) lassen sich zielgruppen- bzw abrechnungsmäßig klar voneinander trennen.

1.4.2. Frage

Ist das Zurückbehalten schädlich, wenn sich die Bereiche (Kassenpatienten, Privatpatienten) zielgruppen- bzw abrechnungsmäßig klar voneinander trennen lassen?

1.4.3. Lösung

Im Unterschied zum vorhergehenden Sachverhalt 1.3. liegen hier keine unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche vor, weil sich die für Kassen- als auch für Privatpatienten erbrachte ärztliche Leistung inhaltlich nicht voneinander unterscheidet. Es liegen somit in diesem Fall – anders als bei der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungstätigkeit – keine offensichtlich abgrenzbaren Teilbetriebe vor.

- Die Tätigkeit für Kassenpatienten stellt daher im Verhältnis zur Tätigkeit für Privatpatienten typischerweise keinen Teilbetrieb dar (EStR 2000 Rz 5594 dritter Absatz). Daher wird auch eine vorbereitende Herstellung der Teilbetriebseigenschaft anlässlich des Zusammenschlusses gem Art IV UmgrStG in der Regel nicht möglich sein.
- Das Zurückbehalten von Teilen des Patientenstocks ist somit im vorliegenden Fall nur dann unschädlich, wenn diese Patientenbeziehungen für den gesamten Arztbetrieb von unwesentlicher Bedeutung sind. Dabei darf es sich iSd UmgrStR 2002 Rz 889 bei den zurückbehaltenen Privatpatienten nur um einzelne Patientenbeziehungen handeln. Entsprechend den Ausführungen zu 1.3.3 bestehen allerdings keine Bedenken, wenn die zurückbehaltenen Privatpatientenbeziehungen sowohl bezogen auf die Gesamtzahl aller Patienten als auch den Gesamtumsatz des Arztbetriebes eine Wesentlichkeitsgrenze von 10% nicht überschreiten.
- Eine Trennung des Patientenstocks innerhalb derselben ärztlichen Fachrichtung im Rahmen eines Zusammenschlusses gem Art IV UmgrStG wird lediglich dann erfolgen können, wenn für beide Tätigkeitsbereiche eine Teilbetriebseigenschaft iSd Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG 1988 vorliegen sollte (siehe dazu EStR 2000 Rz 5594 erster und zweiter Absatz, zB eigene Buchführung, eigenes Personal etc). Dabei wird aber bei der Beurteilung des Vorliegens eines Teilbetriebes besonderes Augenmerk auf die örtliche und zeitliche Trennung von Privat- und Kassenpatienten zu legen sein.
- Das Vorliegen von Teilbetrieben wäre jedoch denkbar, wenn die Kassen- bzw Privatpatienten unterschiedlichen Fachrichtungen zuzuordnen sind, beispielsweise dann, wenn ein Arzt die Kassenpatienten in seiner Allgemeinpraxis und die Privatpatienten in einer neben der Allgemeinpraxis betriebenen Praxis für eine andere ärztliche Fachrichtung behandelt (vgl EStR 2000 Rz 5594 Absatz 1 zu einer neben einer Allgemeinpraxis betriebenen Zahnarztpraxis).

1.5. Zurückbehaltung einzelner Kundenbeziehungen

1.5.1. Sachverhalt

A ist freiberuflicher Ziviltechniker (Architekt). Sein Tätigkeitsbereich umfasst ua die Planung von Bauprojekten, die Durchführung der örtlichen Bauaufsicht sowie die Erstellung von Ausschreibungen. Diesem Tätigkeitsfeld liegen jeweils konkrete Einzelaufträge zugrunde. Aufgrund der Teilnahme an einer Ausschreibung wird ein Großauftrag über ein Bauprojekt an A vergeben, das sich über mehrere Jahre erstrecken wird.

A möchte sich mit seinem Einzelunternehmen gem Art IV UmgrStG mit einem weiteren Ziviltechniker (Architekten) zusammenschließen, wobei er sich den Großauftrag aber zurückbehalten möchte.

1.5.2. Fragen

- Frage 1: Kann die Aussage der UmgrStR 2002 Rz 889 betreffend die Zurückbehaltung einzelner Kundenbeziehungen (im Rahmen von Art III UmgrStG) auch auf Zusammenschlüsse iSd Art IV UmgrStG Anwendung finden?
- Frage 2: Erfolgt diesfalls die Überführung der vertraglich zurückbehaltenen Kundenbeziehungen in das Sonderbetriebsvermögen?

1.5.3. Lösung

Zu Frage 1

Der Großauftrag stellt einen schwebenden Vertrag dar und kann wie eine einzelne Kundenbeziehung grundsätzlich zurückbehalten werden.

Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Nach UmgrStR 2002 Rz 889 ist die steuerneutrale Disposition über den Großauftrag möglich, denn dieser wird wie ein einzelnes Rechtsgeschäft bzw eine einzelne Kundenbeziehung bei der Einbringung zurückbehalten. Das Zurückbehalten des einzelnen schwebenden Vertrages ist grundsätzlich unabhängig vom Umsatz oder der Größe des Auftrages unschädlich.
- Im Einzelfall kann allerdings eine davon abweichende rechtliche Beurteilung geboten sein, wenn der Großauftrag beispielsweise die wesentliche Betriebsgrundlage der freiberuflichen Tätigkeit des A darstellt und es ansonsten keine wesentlichen Betriebsgrundlagen gibt, die im Rahmen des Zusammenschlusses auf die Personengesellschaft übertragen werden könnten (dies könnte beispielsweise dann der Fall sein, wenn nahezu alle Mitarbeiter ausschließlich am Großauftrag arbeiten und nicht am laufenden Geschäft). Der Restbetrieb, der übergehen soll, muss jedenfalls lebensfähig sein; auch muss es sich dabei um einen ernsthaften Betrieb handeln. Trifft dies nicht zu, ist ein Zusammenschluss grundsätzlich nicht möglich, weil die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht übergehen.
- Das Zurückbehalten von sonstigen einzelnen Rechtsbeziehungen (nicht schwebende Rechtsgeschäfte) ist in Analogie zu 1.3.3 und 1.4.3 zu lösen.

Zu Frage 2

Das zurückbehaltene Auftragsverhältnis stellt – für sich betrachtet – im Zeitpunkt der Übertragung weder einen Betrieb noch einen Teilbetrieb dar. Daher kommt es grundsätzlich zu einer Entnahmeversteuerung hinsichtlich der dem Großauftrag zuordenbaren Wirtschaftsgüter.

Da aber in der Folge dieser zurückbehaltene Bereich zu einem eigenen, „neuen“ Betrieb erstarkt, die bisherige Tätigkeit durch denselben Steuerpflichtigen fortgeführt und auch die Steuerhängigkeit der stillen Reserven dieser Tätigkeit bei diesem Steuerpflichtigen unverändert gewahrt bleibt, kann, unter Berücksichtigung der Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.5.2005, 2000/15/0179, von einer Entnahmeversteuerung abgesehen werden und die Entnahme aus dem „Altbetrieb“ sowie die Einlage in den „Neubetrieb“ zu Buchwerten erfolgen.

Eine Überführung des Großauftrages ins Sonderbetriebsvermögen des Architekten A in der OG hat daher nicht zu erfolgen.

1.6. Anmerkungen

Gerade im Zusammenhang mit der Übertragung von begünstigtem Vermögen durch freiberuflich tätige Unternehmer im Rahmen von Zusammenschlüssen gem Art IV UmgrStG stellt sich immer wieder die Frage nach dem Umfang der zu übertragenden wesentlichen Betriebsgrundlagen, damit den Anforderungen des § 23 Abs 2 UmgrStG iVm § 12 Abs 2 UmgrStG entsprochen wird. Neben der Frage der umgründungssteuerlichen Folgen, die sich durch das Zurückbehalten einer ärztlichen Hausapotheke oder eines schwebenden Großauftrages anlässlich eines Zusammenschlusses ergeben, wurde im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges in mehreren Fallkonstellationen das Zurückbehalten von Teilen des Kunden-, Klienten- bzw Patientenstocks erörtert und damit die Frage nach einer möglichen Teilbarkeit dieses unteilbaren Wirtschaftsgutes und den damit zusammenhängenden umgründungssteuerlichen und ertragsteuerlichen Folgen thematisiert.

Grund dafür ist das Fehlen ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen im Bereich des Art IV UmgrStG, wo weder eine Teilbetriebsfiktion iSd § 27 Abs 3 Z 2 UmgrStG normiert wird noch der 3. Teil Tz 10 UmgrStG über die Übertragung im Zusammenhang mit gesetzlichen Unvereinbarkeitsvorschriften bei Nichtvorliegen eines Teilbetriebes iSd § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG zur Anwendung kommt.

Ausgangspunkt der Diskussion war die in Judikatur und Literatur zu § 24 EStG 1988 gefestigte Unteilbarkeit des Kunden-, Klienten- bzw Patientenstocks, die auch für Art IV UmgrStG maßgeblich ist (vgl zB Joklik-Fürst/Tröszer, Zusammenschluss gem Art IV UmgrStG: Praktische Anwendung bei Freiberuflern, ÖStZ 2004, 444, Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluss und Realteilung von Rechtsanwälten, 22 mit Verweis auf Doralt EStG³, § 24 Tz 37; Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, § 23 Tz 16).

Die Diskussion anlässlich des Salzburger Steuerdialoges wurde unter der Prämissen geführt, dass es bei Betrachtung der wirtschaftlichen Gegebenheiten aus Gründen der Praktikabilität durchaus sinnvoll wäre, eine Zurückbehaltung und damit eine Teilung des Kunden-, Klienten- bzw Patientenstocks zuzulassen, um notwendigen Umstrukturierungen von freiberuflichen Unternehmen aufgrund der engen (Teil-)Betriebsdefinition nicht mit Restriktionen begegnen zu müssen und um sich an Art III UmgrStG anzunähern, wo nach Rz 889 UmgrStR eine Zurückbehaltung einzelner Kundenbeziehungen unschädlich sein soll.

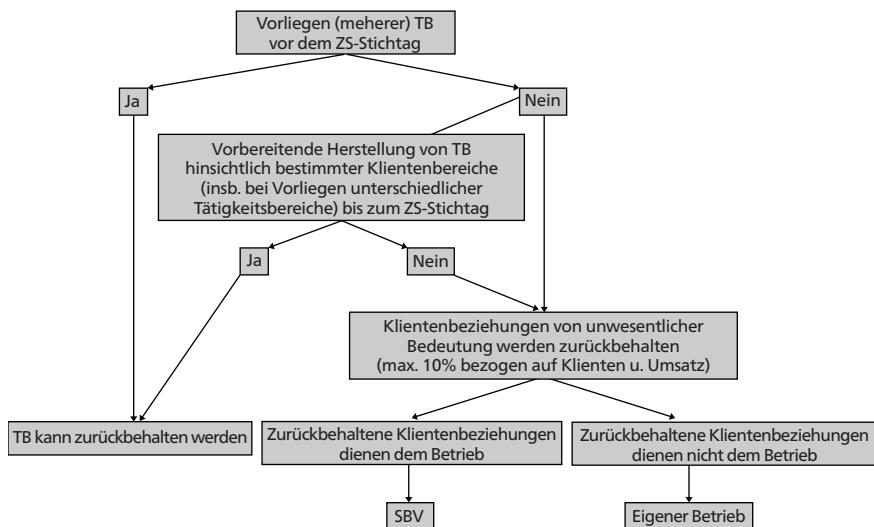
Die Ergebnisse dieser intensiven Diskussion spiegeln die Lösungen der einzelnen Fallbeispiele wider, deren Grundtenor in einem Beibehalten einer grundsätzlich strengen Sichtweise der Unteilbarkeit liegt. Gleichwohl wurde es allerdings als notwendig erachtet, im Interesse einer sich in Einzelfällen ansonsten ergebenden Unmöglichkeit der Umgründung ein Abweichen von dieser restriktiven Sichtweise zuzulassen, sodass bei Vorliegen allfälliger gesetzlicher oder faktischer Unwägbarkeiten eines vollständigen Überganges der Klientenbeziehungen die Inanspruchnahme umgründungssteuerlicher Erleichterungen einer Umstrukturierung nicht ausgeschlossen werden muss.

Erstens hat sich dabei die Möglichkeit der Herstellung von Teilbetrieben vor einer geplanten Umgründung herauskristallisiert, die grundsätzlich durch das Vorliegen getrennter Tätigkeitsbereiche erleichtert wird. Praktisch wird hier aber im Einzelfall vorab das Augenmerk auf die Klärung der Frage zu richten sein, ob aufgrund eines engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs verschiedener Aktivitäten überhaupt eine einheitliche Tätigkeit anzunehmen ist, bzw ob nicht gleichartige Tätigkeiten tatsächlich einen einheitlichen Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn bilden. So wird sich diese Frage zB stellen, wenn ein Steuerberater auch schriftstellerisch und/oder vortragend auf dem Gebiet des Steuerrechts tätig wird; eine allfällige Verrechnung der Honorare über die

Kanzlei wird dabei ein Indiz für eine einheitliche Tätigkeit darstellen, gleichzeitig aber Fragen der Einkünftezurechnung aufwerfen (siehe Rz 104 EStR). Aber auch bei Ärzten kann sich die Frage der Abgrenzung von Tätigkeitsbereichen über die beim Salzburger Steuerdialog diskutierten Fragen hinaus stellen, wie zB bei einem Zahnarzt, der in seinem zahntechnischen Labor auch Leistungen für andere Zahnärzte erbringt.

Zweitens wird auch für Art IV UmgrStG die Möglichkeit des Zurückbehaltens von einzelnen Klientenbeziehungen vorgesehen, wenn die zurück behaltenen Klienten in Bezug auf den gesamten Klientenstock von unwesentlicher Bedeutung sind. Über diese moderate Sichtweise hinaus kann die hier angedachte Unwesentlichkeitsgrenze allerdings nicht ausgedehnt werden. Der im Begutachtungsverfahren vorgebrachte Vorschlag, bei der Frage der Grenze zulässiger Zurückbehaltungen solle nach dem Gesamtbild der Verhältnisse darauf abgestellt werden, ob der Betrieb auch ohne die zurück behaltenen Klienten als Einkunftsquelle fortgeführt werden könnte, erscheint vor diesem Hintergrund nicht berechtigt. Eine solch extensive Auslegung würde die bisher zur Unteilbarkeit des Klientenstocks ergangene Judikatur aushöhlen und damit weit über den angedachten Zweck der Diskussion hinausreichen, nämlich die „Hürde“ des unteilbaren Klientenstocks im Bereich des Zusammenschlusses zu entschärfen.

Zur Lösung der Frage, ob bei freiberuflichen Betrieben ein Zusammenschluss unter Zurückbehaltung von Teilen des Klientenstocks möglich ist, wurde folgender Entscheidungsbaum erarbeitet:



2. Übertragung von Grundstücken auf Personengesellschaften

2.1. Bezughabende Normen

§ 23 Abs 1 UmgrStG; § 24 Abs 2 UmgrStG; § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988; UmgrStR 2002 Rz 1303 ff; UmgrStR 2002 Rz 1417; EStR 2000 Rz 2484 ff

2.2. Übertragung des Grundstückes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

2.2.1. Sachverhalt

In die bestehende Mitunternehmerschaft A & B-OG mit einem Buchwert von € 200.000 und einem Verkehrswert von € 600.000 legt der Gesellschafter A, der an der OG zu 50% beteiligt ist, ein bebautes Grundstück aus seinem Privatvermögen ein. Die Gegenleistung für die Einlage des Grundstücks besteht in der Gewährung von erhöhten Gesellschafterrechten an der OG (Erfassung der Grundstückseinlage über das fixe Kapitalkonto des A). Die Einlage stellt daher bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen einen unter Art IV UmgrStG fallenden Zusammenschluss dar. Die Zusammenschlusspartner müssen – abhängig von der gewählten Zusammenschlussmethode – eine Vorsorgemaßnahme gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung treffen.

Die Anschaffungskosten betrugen € 100.000 für Grund und Boden und € 100.000 für das Gebäude, die Verkehrswerte zum Zusammenschlussstichtag betragen € 200.000 für Grund und Boden und € 200.000 für das Gebäude.

Sachverhaltsvariante 1

Das Grundstück des A war zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen (Altvermögen).

Sachverhaltsvariante 2

Das Grundstück des A war zum 31.3.2012 noch steuerverfangen (Neuvermögen).

2.2.2. Fragen

- Liegt hinsichtlich des gesamten Grundstücks ein Einlagevorgang vor oder ist dieser Vorgang in einen Tausch- und einen Einlagevorgang zu splitten?
 - Liegt daher insoweit, als der Gesellschafter A sein Beteiligungsmaß erhöht und dafür anteilig Eigentumsrechte am Grundstück abtritt, ein Tausch vor, der insoweit zum Ansatz des gemeinen Wertes des Grundstücks führt?
 - Liegt daher insoweit, als der Gesellschafter A bereits bisher an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, eine Einlage vor, die nach den Bestimmungen des § 6 Z 5 lit b bzw lit c EStG 1988 zu bewerten ist?
- In welcher Höhe ist gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung vorzusorgen?
- Wie sind bei einem späteren Realisierungsvorgang (Veräußerung des Grundstücks/der Beteiligung/Beendigung der Mitunternehmerschaft) die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung zu ermitteln?

2.2.3. Lösung

2.2.3.1. Allgemeine Ausführungen zum Zusammenschluss gem Art IV UmgrStG

Zwingende Anwendungsvoraussetzungen:

Ein unter den Anwendungsbereich des Art IV UmgrStG fallender Zusammenschluss liegt vor, wenn

- begünstigtes Vermögen iSd § 23 Abs 2 UmgrStG – das ist ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil – mit einem positiven Verkehrswert
- auf eine übernehmende Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird,
- die Gegenleistung ausschließlich in der Gewährung von Gesellschafterrechten besteht,

- zum Zusammenschlussstichtag ein Jahres- oder Zwischenabschluss und
- eine Zusammenschlussbilanz erstellt wird und
- ein schriftlicher Zusammenschlussvertrag die Grundlage bildet.

Für die Anwendbarkeit des Art IV UmgrStG ist es ausreichend, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nur von einem der am Zusammenschluss beteiligten Partner übertragen wird.

Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen:

Auf den/die nicht begünstigtes Vermögen übertragenden Zusammenschlusspartner ist immer dann, wenn zumindest eine der am Zusammenschluss beteiligten Personen begünstigtes Vermögen überträgt und die sonstigen zwingenden Anwendungsvoraussetzungen ebenfalls erfüllt sind, Art IV UmgrStG in Bezug auf die Rückwirkung anwendbar, nicht jedoch in Bezug auf die Bewertung des nicht begünstigten Vermögens; diesbezüglich kommt das allgemeine Steuerrecht zur Anwendung. Nach allgemeinem Steuerrecht kann in diesem Fall eine gem § 6 Z 5 EStG 1988 zu bewertende Einlage oder ein nach § 6 Z 14 EStG 1988 zu bewertender Tausch vorliegen.

Eine Einlage liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter aus dem außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen in dessen betrieblichen Bereich überführt werden (§ 4 Abs 1 EStG 1988); hingegen liegt ein Tausch vor, wenn ein Wirtschaftsgut gegen ein anderes getauscht wird. Da ein Tausch ein entgeltliches Rechtsgeschäft darstellt, bei dem als Veräußerungserlös jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen ist, führt ein Tauschvorgang grundsätzlich zu einer Aufdeckung von stillen Reserven und damit zu einer Gewinnrealisierung.

Für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Mitunternehmer auf seine Mitunternehmerschaft gelten dabei folgende Grundsätze:

Auf Grund des Transparenzprinzips sind die Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft steuerlich den einzelnen Mitunternehmern im Umfang deren Beteiligung zuzurechnen (§ 32 Abs 2 EStG 1988). Steuerlich sind Mitunternehmer daher insoweit, als ihre eigene Quote an der Mitunternehmerschaft betroffen ist, Einzelunternehmern gleichgestellt. Durch die Übertragung eines Wirtschaftsgutes in das Gesellschaftsvermögen kommt es steuerlich allerdings im Umfang der Beteiligung der anderen Gesellschafter zu einem Zurechnungswechsel. Diesem steht gleichzeitig ein Zurechnungswechsel bezüglich des vorhandenen Gesellschaftsvermögens gegenüber, der in dem durch die Einlage gestiegenen Beteiligungsmaß des einlegenden Gesellschafters gründet. Das bedeutet, dass bei einer (fremdüblichen) Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Gewährung von (zusätzlichen) Gesellschafterrechten der Vorgang in eine Einlage in Höhe der Eigenquote des einlegenden Gesellschafters und einen Tausch bezüglich der Beteiligungsquoten der anderen Gesellschafter aufzuspalten ist (siehe dazu auch zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft BMF-Grundstücksinfo 2014 Pkt. 4.3.2.).

Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerlasten:

§ 24 Abs 2 UmgrStG knüpft die Möglichkeit der Übertragung zu und Fortführung der Buchwerte(n) an die Verpflichtung, Vorsorge zu treffen, dass eine durch den Zusammenschluss bewirkte endgültige Verschiebung von stillen Reserven im Zusammenschlussvermögen zwischen den Zusammenschlusspartnern durch geeignete Maßnahmen zu verhindern ist, um dem Postulat zu entsprechen, dass die Versteuerung von stillen Reserven bei den Personen zu erfolgen hat, die diese stillen Reserven erwirtschaftet haben. Fehlt eine (geeignete) Vorsorgemaßnahme gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung, ist das übertragene Vermögen bei dem/den Übertragenden

und der übernehmenden Personengesellschaft zu Teilwerten anzusetzen und es kommt zu einer Realisierung der stillen Reserven zum Zusammenschlussstichtag; die übrigen Bestimmungen/Begünstigungen des UmgrStG sind anwendbar (siehe dazu auch UmgrStr 2002 Rz 1417a idF Begutachtungsentwurf Wartungserlass 2014).

2.2.3.2. Beurteilung des konkreten Sachverhalts

2.2.3.2.1. Vorliegen eines Zusammenschlusses gem Art IV UmgrStG

Im gegenständlichen Sachverhalt übertragen jeweils die bestehende Mitunternehmerschaft ihren Betrieb und einer der Gesellschafter einen sonstigen Vermögensgegenstand gegen ausschließliche Gewährung von (zusätzlichen) Gesellschafterrechten auf eine in Bezug auf die Substanzbeteiligungen veränderte Mitunternehmerschaft; der Vorgang fällt daher bei Erfüllen der übrigen Anwendungsvoraussetzungen unter den Anwendungsbereich des Art IV UmgrStG.

2.2.3.2.2. Bewertung des zu übertragenden Vermögens

Begünstigtes Vermögen ist bei Erfüllung aller zwingenden Anwendungsvoraussetzungen und geeigneter Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung zwingend zu Buchwerten anzusetzen; dies bedeutet, dass der Betrieb der Personengesellschaft zu Buchwerten fortzuführen ist.

Für das außerhalb eines begünstigten Vermögens übertragene Grundstück ist die Bewertung nach den Bestimmungen des allgemeinen Steuerrechts vorzunehmen. Entsprechend den allgemeinen Ausführungen zur Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen ist der Übertragungsvorgang daher in einen Tauschvorgang bezüglich der Beteiligungsquote der anderen Gesellschafter und einen Einlagevorgang in Bezug auf die Eigenquote des A aufzuspalten.

Tauschvorgang:

Insoweit A einen Anteil am Grundstück gegen eine höhere Beteiligung am bisherigen Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft tauscht, kommt für die Bewertung des Grundstücks § 6 Z 14 EStG 1988 und damit der Ansatz des gemeinen Wertes zur Anwendung. Der anteilige Tausch führt daher zu einer anteiligen Realisierung der stillen Reserven des übertragenen Grundstücks und als entgeltlicher Vorgang zu anteiligen Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung für A. Die Einkünfteermittlung ist rückwirkend zum Stichtag nach den Bestimmungen des § 30 Abs 3 oder 4 EStG 1988 vorzunehmen.

Einlagevorgang:

Insoweit das Grundstück auf Grund der nunmehrigen Beteiligungsquote des A diesem steuerlich weiterhin zuzurechnen ist, liegt eine Einlage vor, die nach den Bestimmungen des § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988 zu bewerten ist. Gem § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988 sind Grundstücke zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den niedrigeren Teilwerten einzulegen. Davon abweichend sind Gebäude des Altvermögens zum Teilwert einzulegen. Dadurch verbleiben die bis dahin angewachsenen stillen Reserven des Gebäudes im Privatvermögen des A und sind im Falle der Veräußerung des Grundstücks als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG 1988) Bei Anwendung des § 6 Z 5 lit b (Einlage von Grund und Boden und Gebäuden des Neuvermögens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten) bleiben die zum Stichtag bestehenden stillen Reserven im Grundstück in der Personengesellschaft steuerhängig.

2.2.3.2.3. Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung

Zusammenschlussmethode und Art der Vorsorgemaßnahme

Im gegenständlichen Sachverhalt bewirkt die Übertragung eines Grundstücks durch einen der Gesellschafter gegen Gewährung einer (zusätzlichen) Beteiligung an den Übertragenden eine Verschiebung der Substanzbeteiligung zugunsten des Übertragenden, aber auch eine Verschiebung der Eigentumsverhältnisse am Grundstück. Es ist daher in geeigneter Weise Vorsorge zu treffen, dass die zum Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven

- im Betrieb der Personengesellschaft und
- im Grundstück

auch bei einem späteren Realisierungsvorgang (Grundstücksveräußerung/Beendigung der Personengesellschaft) von jeweils dem Gesellschafter versteuert werden, dem sie zum Zusammenschlussstichtag zuzurechnen waren. Da im gegenständlichen Sachverhalt der Verkehrswert des übertragenen Grundstücks und der Verkehrswert des Betriebes der Personengesellschaft das Beteiligungs- und Umtauschverhältnis prägen (Verkehrswertzusammenschluss), ist die Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung über Ergänzungsbilanzen zu treffen.

In den Ergänzungsbilanzen sind daher die zusammenschlussbedingt verschobenen stillen Reserven des Betriebes der Mitunternehmerschaft und des Grundstücks zum Stichtag auszuweisen. Damit ist sichergestellt, dass diese bei einem späteren Realisierungsvorgang durch Auflösung der Ergänzungsbilanzansätze demjenigen zugerechnet werden, der sie erwirtschaftet hat. Ist im Falle von Gebäuden des Altvermögens der Teilwert anzusetzen, erfolgt die Zurechnung bei einem späteren Realisierungsvorgang auf Basis des Einlageteilwertes an den A.

Höhe der Steuerlastverschiebung:

Die Höhe der Steuerlastverschiebung, für die eine (geeignete) Vorsorgemaßnahme in Form von Ergänzungsbilanzen zu treffen ist, ergibt sich aus

- den durch den Zusammenschluss von B auf A übergehenden stillen Reserven im Betrieb der Personengesellschaft einerseits und
- den durch den Zusammenschluss von A auf B übergehenden stillen Reserven im anteilig eingelegten Grundstück.

2.2.3.2.4. Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung bei späterer Realisierung

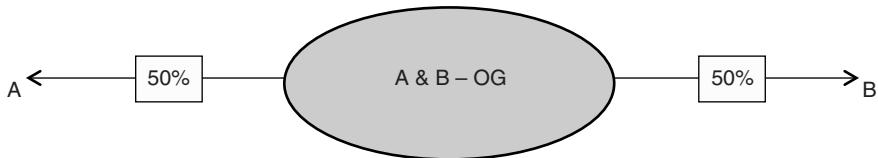
Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung sind bei einem späteren Realisierungsvorgang, zB einer späteren Veräußerung des Grundstücks, wie folgt zu ermitteln:

- Insoweit das Grundstück gem § 6 Z 14 EStG 1988 übertragen und zum gemeinen Wert angesetzt wurde, liegt Neuvermögen vor und es sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung gesellschafterbezogen gem § 30 Abs 3 EStG 1988 zu ermitteln.
- Insoweit das Grundstück gem § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988 übertragen und zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wurde, liegt beim Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, für den übertragenden Gesellschafter Altvermögen vor und es können die auf den Grund und Boden entfallenden Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung für den übertragenden Gesellschafter auch gem § 30 Abs 4 EStG 1988 ermittelt werden.
- Es ist durch Auflösung der Ergänzungsbilanzansätze sicherzustellen, dass die am Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet und von ihm versteuert werden.

2.2.3.3. Rechnerische Lösung des Sachverhalts

2.2.3.3.1. Wertverhältnisse in der A & B – OG vor Zusammenschluss

G + B	100 (200)
Gebäude	100 (200)



A & B – OG			
Aktiva	400 (800)	Fixes KK A	100 (300)
		Fixes KK B	100 (300)
		Passiva	200 (200)

A überträgt ein Grundstück im Verkehrswert von 400 auf die A & B – OG. Die A & B – OG hat bisher einen Verkehrswert von 600, davon entfallen jeweils 300 auf A und B.

Durch die Grundstücksübertragung steigt der Verkehrswert der A & B – OG auf 1.000, das sind 400 zusätzlicher Verkehrswert, die zur Gänze den Mitunternehmeranteil des A wertmäßig erhöhen.

Das neue Beteiligungsverhältnis in Verkehrswerten stellt sich wie folgt dar:

A: bisher 300 + 400 = 700 70%

B: bisher 300 + 0 = 300 30%

A erhält daher 20% mehr an Beteiligung (und damit an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der Mitunternehmerschaft) und gibt dafür 30% seines Grundstücks her. Es liegt somit in Höhe von 30% des Grundstücks ein gem § 6 Z 14 EStG 1988 zu bewertender Tauschvorgang und in Höhe von 70% des Grundstücks ein gem § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988 zu bewertender Einlagevorgang vor → **siehe dazu die Ausführungen unter Punkt 2.2.3.2.2.**

Für den Gesellschafter A sind daher zum Zusammenschlussstichtag Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung wie folgt zu ermitteln → **siehe die Ausführungen unter Punkt 2.2.3.2.4.**

G+B	AK 100	davon 30%	30	
G+B	gemeiner W 200	davon 30%	60	30
Gebäude	AK 100	davon 30%	30	
Gebäude	gemeiner W 200	davon 30%	60	30
Erlös aus privater Grundstücksveräußerung gesamt			120	

Die Einkünfteermittlung kann nach § 30 Abs 3 oder 4 EStG 1988 erfolgen.

AK für 30% des G+B in der OG	60
AK für 30% des Gebäudes in der OG	60

2.2.3.3.2. Wertverhältnisse in der A & B – OG nach dem Zusammenschluss:

Sachverhaltsvariante 1 (Grundstück ist Altvermögen):

	AK	VW	Tauschwert für 30%	Einlagewert für 70%	gesamt
G+B	100	200	60	70 (140)	130
Gebäude	100	200	60	140	200

In der A & B – OG muss das Grundstück mit dem sich nach § 6 Z 14 und § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988 ergebenden Wert von 330 aktiviert werden. Dieser Wert muss auch in vollem Umfang das Eigenkapital des A erhöhen. Dabei ist das fixe Kapitalkonto des A von 100 auf 233 (70% von 333) zu erhöhen, um das (neue) quotale Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter richtig wiederzugeben; das fixe Kapitalkonto des B bleibt unverändert (100). Da die Eigenkapitalstände des A und B aber noch nicht dem durch die fixen Kapitalkonten ausgedrückten Beteiligungsverhältnis entsprechen und die stillen Reserven abzugelten sind, sind die variablen Kapitalkonten durch Quotenverschiebung anzupassen.

A & B – OG nach Zusammenschluss						
Aktiva		Passiva		Zugang	Verschiebung	gesamt
G+B	130	Fixes KK A	100	133		233
		Var KK A		197	-59	138
Gebäude	200	Fixes KK B	100	0		100
		Var KK B		0	+59	59
Sonstiges AV	400	Passiva	200			200
Bilanzsumme	730		400	330		730

Die Verteilung der stillen Reserven vor und nach dem Zusammenschluss stellt sich wie folgt dar → siehe Ausführungen unter Punkt 2.2.3.2.3.

Stille Reserven	Gesamt	A bisher 50%	B bisher 50%	A neu 70%	Verschiebung	B neu 30%	Verschiebung
Firmenwert PG	400	200	200	280	+80	120	-80
G+B	70	70	0	49	-21	21	+21
Gebäude	0	0	0	0	0	0	0
Verschiebung gesamt					+59		-59

Da die zum Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven bei jeweils dem Zusammenschlusspartner zu versteuern sind, bei dem sie entstanden sind, sind sie in Ergänzungsbilanzen abzubilden. Die Ergänzungsbilanzen sind bei einem Realisierungsvorgang aufzulösen.

Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht

Ergänzungsbilanz A				Ergänzungsbilanz B			
Firmenwert PG	80	Ergänzungskapital	59	G+B	21	Firmenwert PG	80
		Grund und Boden	21	ErgKap	59		

Für den Fall, dass anlässlich eines zukünftigen Realisierungstatbestandes die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung hinsichtlich Grund und Boden gem § 30 Abs 4 EStG 1988 ermittelt werden sollen, ist der Verkehrswert des gem § 6 Z 5 EStG 1988 eingelagten Teils zum Übertragungszeitpunkt evident zu halten. Dieser Wert ist bei einer späteren Realisierung dem A zuzurechnen, der diesen Wert übersteigende Teil des anteiligen Veräußerungserlöses ist im Verhältnis der Beteiligung aufzuteilen. Hinsichtlich des gem § 6 Z 14 EStG 1988 übertragenen Teils kommt eine Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 EStG 1988 nicht mehr in Betracht.

Kontrollrechnung → siehe Ausführungen unter Punkt 2.2.3.2.4.

Veräußerung des Grundstücks durch OG unmittelbar nach Zusammenschluss um 400, davon für Grund und Boden 200 und für Gebäude ebenfalls 200.

Verteilung Veräußerungserlös G+B bei Splitten der E-Ermittlung

	A	B
gesamt 200		
davon nach § 30 Abs 4	140	140
davon nach § 30 Abs 3	60	42
abzüglich anteiliger AK		-18
E nach § 30 Abs 3	0	0
Erlös G+B gesamt daher	140	0

Für diesen Erlös aus G+B können die Einkünfte pauschal gem § 30 Abs 4 EStG 1988 ermittelt werden.

Verteilung Veräußerungserlös G+B ohne Splitten der E-Ermittlung (nur § 30 Abs 3 EStG 1988)

	A	B
Anteil Veräußerungserlös	140	60
Auflösung Ergänzungsbilanz	+21	-21
Anteiliger V-Erlös gem § 30 Abs 3	161	39
abzüglich AK G+B	-91 (130 × 0,7)	-39 (130 × 0,3)
Anteilige E G+B	70	00
Verteilung	Veräußerungserlös	Gebäude
gesamt 200	140	60
abzüglich anteiliger BW	-140	-60
anteilige E Gebäude betriebl	00	00

E aus privater Grundstücksveräußerung Gebäude für A iHv 140 (= Einlageteilwert).

Sachverhaltsvariante 2 (Grundstück ist Neuvermögen):

	AK	VW	Tauschwert (30%)	Einlagewert (70%)	gesamt
G+B	100	200	60	70 (140)	130
Gebäude Neuvermögen	100	200	60	70 (140)	130

In der A & B – OG muss das Grundstück mit dem sich nach § 6 Z 14 und § 6 Z 5 lit b EStG 1988 sich ergebenden Wert von 260 aktiviert werden. Dieser Wert muss auch in vollem Umfang das Eigenkapital des A erhöhen. Dabei ist das fixe Kapitalkonto des A von 100 auf 233 (70% von 333) zu erhöhen, um das (neue) quotale Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter richtig wiederzugeben; das fixe Kapitalkonto des B bleibt unverändert (100). Da die Eigenkapitalstände des A und B aber noch nicht dem durch die fixen Kapitalkonten ausgedrückten Beteiligungsverhältnis entsprechen und die stillen Reserven abzugelen sind, sind die variablen Kapitalkonten durch Quotenverschiebung anzupassen.

Wertansatz in der A & B – OG nach dem Zusammenschluss:

A & B – OG					
Aktiva		Passiva		Zugang	Verschiebung
G+B	130	Fixes KK A	100	133	233
		Var KK A		127	-38
Gebäude	130	Fixes KK B	100	0	100
		Var KK A		0	+38
Sonstiges AV	400	Passiva	200		200
Bilanzsumme	660		400	260	660

Die Verteilung der stillen Reserven vor und nach dem Zusammenschluss stellt sich wie folgt dar:

Stille Reserven	Gesamt	A bisher 50%	B bisher 50%	A neu 70%	Verschiebung	B neu 30%	Verschiebung
Firmenwert PG	400	200	200	280	+80	120	-80
G+B	70	70	0	49	-21	21	+21
Gebäude	70	70	0	49	-21	21	+21
gesamt					+38		-38

Da die zum Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven beim jeweiligen Zusammenschlusspartner zu versteuern sind, bei dem sie entstanden sind, sind sie in Ergänzungsbilanzen abzubilden. Die Ergänzungsbilanzen sind bei einem Realisierungsvorgang aufzulösen.

Ergänzungsbilanz A			
FW PG	80	ErgKap	38
		G+B	21
		Gebäude	21

Ergänzungsbilanz B			
G+B	21	FW PG	80
Gebäude	21		
ErgKap	38		

Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht

Kontrollrechnung:

Veräußerung des Grundstücks durch OG unmittelbar nach dem Zusammenschluss um 400, davon für Grund und Boden 200 und für Gebäude ebenfalls 200

Verteilung Veräußerungserlös G+B

	A	B
gesamt 200	140	60
Auflösung ErgBilanz	+21	-21
Anteil G+B	161	39
E-Ermittlung § 30 Abs 3	161	39
abzüglich AK G+B	-91 (130 × 0,7)	-39 (130 × 0,3)
Anteilige E G+B	70	00
Verteilung	Veräußerungserlös	Gebäude
gesamt 200	140	60
+ Auflösung Ergänzungsbilanz	+21	-21
abzüglich anteiliger BW	-91 (130 × 0,7)	-39 (130 × 0,3)
anteilige E Gebäude betriebl	70	00

2.3. Anmerkungen

Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung:

Werden Grundstücke außerhalb eines begünstigten Vermögens auf eine Personengesellschaft gegen Gewährung von (höheren) Gesellschafterrechten übertragen, fällt dieser Vorgang bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen grundsätzlich unter den Anwendungsbereich des Art IV UmgrStG. Entsprechend den allgemeinen Ausführungen unter Punkt 2.2.3.1. kommt hinsichtlich der Bewertung von nicht begünstigtem Vermögen allgemeines Steuerrecht zur Anwendung. Nach allgemeinem Steuerrecht stellt dieser Übertragungsvorgang grundsätzlich einen Tausch dar, weil das Alleineigentum an einem Wirtschaftsgut gegen eine höhere Beteiligung an der Personengesellschaft und damit höheres anteiliges Eigentum an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft getauscht wird. Derartige Vermögensübertragungen aus der Privatsphäre eines Gesellschafters in das Betriebsvermögen seiner Personengesellschaft sind entsprechend den EStR 2000 Rz 5927, die dabei der Bilanzbündeltheorie folgen, bei fremdüblicher Gestaltung in einen Veräußerungs- bzw Anschaffungsvorgang hinsichtlich der Quote der übrigen Gesellschafter und einen Einlagevorgang hinsichtlich der Quote des übertragenden Gesellschafters aufzuspalten.

Insoweit eine Einlage vorliegt, ist diese nach § 6 Z 5 EStG 1988 zu bewerten, insoweit ein Tausch vorliegt, ist das Grundstück gem § 6 Z 14 EStG 1988 mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Eine Konsequenz der Einlagenbewertung zu Anschaffungskosten ist der Übergang der gesamten im Grund und Boden und Neuvermögensgebäude enthaltenen stillen Reserven auf die übernehmende Personengesellschaft und damit ab Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages anteilig in Höhe der Quote der anderen Mitunternehmer auf diese. § 24 Abs 2 UmgrStG macht die Buchwertfortführung davon abhängig, dass für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten **Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt**.

Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob auch stille Reserven in Wirtschaftsgütern, die außerhalb eines begünstigten Vermögens im Rahmen eines Zusam-

menschlusses auf eine Personengesellschaft übertragen werden, von der Vorsorgeverpflichtung des § 24 Abs 2 UmgrStG mit umfasst sind. Die Bestimmungen des Art IV UmgrStG (§§ 23 bis 26 UmgrStG) treffen zur Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen keine Aussagen bzw Regelungen. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung nur für Vermögen iSd § 23 Abs 2 UmgrStG erforderlich ist, nicht jedoch im Falle der Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen. Dagegen spricht allerdings einerseits der Gesetzestext, dem sich eine Einschränkung des Vorsorgeerfordernisses auf begünstigtes Vermögen nicht entnehmen lässt, und andererseits die von Judikatur und Lehre aus den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen abgeleitete (Grund-)Regel, dass eine (teilweise) Verschiebung von stillen Reserven und damit Steuerlasten auf andere Personen als diejenige(n), die sie erwirtschaftet haben bzw bei denen sie entstanden sind, zur (vollständigen) Aufdeckung dieser stillen Reserven und damit zur Gewinnrealisierung führt (siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 1304, Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 24 Rz 166 ff).

Alternativvariante Ansatz zu Verkehrswerten mit Rückkorrektur über Ergänzungsbilanz:

Der in Salzburg diskutierte Sachverhalt wurde als Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung im Eigenkapital und Ausweis der verschobenen stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen durchgeführt. Für den Verkehrswertzusammenschluss wird als alternative Methode auch die der Vermögensübernahme zu Verkehrswerten mit Rückabwicklung der Aufwertung auf die steuerlichen Buchwerte über Ergänzungsbilanzen als zulässig erachtet (siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 1315). Diese Methode hat den Vorteil, dass die Kapitalkonten der Mitunternehmer dem Verkehrswert der von ihnen übertragenen Vermögen entsprechen, so dass es zu einer Verschiebung von stillen Reserven nicht kommen kann. Die steuerlich zwingende Buchwertfortführung (für den übertragenen Betrieb der Mitunternehmerschaft) und Einlagenbewertung nach § 6 Z 5 lit b und lit c EStG 1988 (für das Grundstück) werden in diesem Fall über die Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer erreicht; die Ergänzungsbilanzen weisen daher die Differenz zwischen Verkehrswert und steuerlich anzusetzendem Wert aus, und nicht die zusammenschlussbedingt verschobenen stillen Reserven. Die laufende Auflösung der Ergänzungsbilanzansätze korrigiert die steuerlich zu hohen Abschreibungen in der Gesellschaftsbilanz. Allerdings führt diese Methode insoweit, als sowohl Grund und Boden als auch Gebäude gem § 6 Z 5 EStG 1988 zu (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten einzulegen sind (Neugrundstücke), zu folgenden (unrichtigen) Ergebnissen:

Zum einen wird die zu hohe tarifbesteuerte Abschreibung in der Gesellschaftsbilanz saldiert mit der Auflösung der stillen Reserven des Gebäudes, die im Privatvermögen entstanden sind und grundsätzlich dem begünstigten Steuersatz unterliegen (siehe dazu auch Fritz-Schmied, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2013, S 73).

Zum anderen kommt es bei der laufenden Einkünfteermittlung zu gesellschafterbezogen falschen Ergebnissen. Dies deshalb, weil die auf Grund und Boden und Gebäude bezogenen Aufwertungsbeträge nur beim übertragenden Gesellschafter zu einem Ausweis in der Ergänzungsbilanz führen, nicht aber beim dem/den übrigen Mitunternehmer(n). Die laufende Auflösung des passiven Ergänzungsbilanzansatzes zum Gebäude (= AfA-Korrektur zum einlagebedingt übertragenen Gebäudeteil über die Ergänzungsbilanz) führt daher beim übertragenden Mitunternehmer zu einem zu hohen Gewinnanteil, während der Gewinnanteil des/der übrigen Gesellschafter mangels Ergänzungsbilanzansatz nicht korrigiert wird.

Dies soll rechnerisch anhand des in Salzburg diskutierten Sachverhalts – nur auf das eingelegte Gebäude bezogen – skizziert werden:

Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht

Das von A eingelegte Gebäude wird in der Gesellschaftsbilanz zum Verkehrswert (=Teilwert) von 140 angesetzt; die Restnutzungsdauer des Gebäudes wird mit 20 Jahren angenommen, die jährliche AfA beträgt daher 7. A muss in seiner Ergänzungsbilanz für das Gebäude einen Passivposten von 70 ausweisen und diesen über die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit jährlich 3,5 auflösen. In der gesellschafterbezogenen Einkünfteermittlung wirkt sich dies wie folgt aus:

	A	B
Gewinn (vor Gebäude-AfA) gesamt 100	70	30
Gebäude-AfA gesamt 7	-4,9	-2,1
Auflösung Passivpost Gebäude ErgB A	+3,5	0
Gewinn pro Gesellschafter	68,6	27,9

Die auf den steuerlichen Einlagewert bezogene und auf A und B entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis verteilte Gebäude-AfA (=3,5) würde dagegen zu einem Gewinnanteil von 67,55 für A (2,45 AfA-Anteil) und 28,95 für B (1,05 AfA-Anteil) führen.

3. Earn-Out-Klauseln

3.1. Bezughabende Norm

§ 19 Abs 1 UmgrStG, UmgrStR 2002 Rz 1012

3.2. Sachverhalt

Der Einzelunternehmer A (IT-Branche) bringt sein Einzelunternehmen in die IT AG ein und erhält dafür eine dem Verkehrswert zum Einbringungstichtag entsprechende Gegenleistung, dh Aktien an der übernehmenden Körperschaft.

Die übernehmende IT AG führt eine Kapitalerhöhung durch; die neu ausgegebenen Anteile werden A als Gegenleistungsanteile gewährt. Darüber hinaus wird im Einbringungsvertrag vereinbart, dass A bei Überschreiten bestimmter im Vertrag festgelegter Rentabilitätskennzahlen in den drei auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahren zusätzlich zu den anlässlich der Einbringung gewährten Anteilen Altanteile der Altaktiäre erhält.

3.3. Frage

Wie ist dieser Sachverhalt vor dem Hintergrund der Rz 1012 UmgrStR 2002 zu beurteilen?

3.4. Lösung

Die Einbringung des Einzelunternehmens von A in die IT AG stellt dem Grunde nach eine Einbringung gem § 12 Abs 1 UmgrStG dar, weil auf Grundlage eines Einbringungsvertrages ein Betrieb iSd § 12 Abs 2 UmgrStG auf eine übernehmende Kapitalgesellschaft (§ 12 Abs 3 UmgrStG) auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, dh. gegen Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, übertragen wird.

Im vorliegenden Fall enthält der Einbringungsvertrag eine sog Earn-Out-Klausel. Diese Klausel sieht vor, dass von vornherein eine Anpassung der Gegenleistung bei Eintritt bestimmter Kriterien vereinbart wird, die an zukünftige Entwicklungen auf Ebene der übernehmenden IT AG anhand von im Vertrag festgelegten Rentabilitätskennzahlen nach dem Einbringungstichtag anknüpfen. Nach der derzeitigen Fassung der Rz 1012

UmgrStR 2002 stellt eine aufgrund einer Earn-Out-Klausel erfolgte spätere Anteilsabtretung der Altgesellschafter der IT AG an den Einbringenden A eine steuerpflichtige Veräußerung durch die Altgesellschafter dar, wobei die Gegenleistung wirtschaftlich in dem – dem Verkehrswert der abgetretenen Anteile entsprechenden – erhöhten Verkehrswert der verbleibenden Anteile besteht. Fraglich ist aber, wer der „Tauschpartner“ ist; zudem erscheint eine isolierte Besteuerung der Altgesellschafter losgelöst vom Einbringungsvorgang nicht sachgerecht.

Es stellt sich daher die der Rz 1012 UmgrStR 2002 vorgelegte Grundsatzfrage, ob die spätere Gewährung einer derartigen Gegenleistung aufgrund einer Earn-Out-Klausel tatsächlich mit den Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG vereinbar ist: Art III UmgrStG ist auf einen bestimmten Stichtag zentriert. Dies zeigt sich daran, dass das einzubringende Vermögen zum Einbringungsstichtag zu bewerten und eine Einbringungsbilanz zu erstellen ist. Für dieses eingebrachte Vermögen ist dem Einbringenden die Gegenleistung zu gewähren, wobei die Gegenleistungsanteile bereits zu dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag als angeschafft gelten. Wenngleich der Wortlaut des § 19 UmgrStG keine zeitlichen Anforderungen an die Modalitäten der Anteilsgewährung enthält, hat auch die Bestimmung der Verkehrswerte und daraus abgeleitet die Ermittlung der Gegenleistung ebenfalls stichtagsbezogen zum Einbringungsstichtag zu erfolgen. Das Ausmaß der zu gewährenden Gegenleistung ist dabei einerseits bereits im Einbringungsvertrag festzulegen und die Gewährung der Gegenleistung ist andererseits bis zu dem mit der Meldung bei dem Finanzamt der übernehmenden Körperschaft gegebenen Vollzug der Einbringung umzusetzen.

Somit sind die Anwendungsvoraussetzungen von Art III UmgrStG durch eine spätere Anpassung der Gegenleistung lediglich dann nicht verletzt, wenn sich nachträglich (zB aufgrund einer Außenprüfung) im Sinne einer „Werterhellung“ herausstellt, dass der Gegenleistung zugrunde gelegte Verkehrswert des eingebrachten Vermögens zum Einbringungsstichtag nicht dem tatsächlichen Wert entsprach. In der Vereinbarung einer nachträglichen Anpassung der Gegenleistung (Earn-Out-Klausel), mit der im Zeitpunkt der Einbringung noch „unsichere“ Entwicklungen in der Zukunft berücksichtigt werden sollen, ist hingegen eine für die Anwendung des Art III UmgrStG schädliche bloß „wertbeeinflussende“ nachträgliche Gegenleistung zu sehen.

Ist daher wie im vorliegenden Fall eine Earn-Out-Klausel über die nachträgliche Abtreten von Anteilen an den Einbringenden vorgesehen, ist eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG verletzt. Eine Anpassung von Rz 1012 UmgrStR 2002 ist in Vorbereitung.

3.5. Anmerkungen

Im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges wurden die Richtlinienaussagen zu Earn-Out-Klauseln im Rahmen einer Einbringung kritisch diskutiert. Nach der derzeitigen Fassung von Rz 1012 UmgrStR 2002 führt die Vereinbarung einer Earn-Out-Klausel im Rahmen einer Einbringung nicht zur Unanwendbarkeit des Art III UmgrStG, sondern lediglich dazu, dass eine spätere Anpassung der Gegenleistung – durch Abtretung weiterer Anteile an den Einbringenden – nicht mehr in den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG fällt und somit nach allgemeinen steuerlichen Regelungen zu beurteilen ist. Eine Zerlegung des Einbringungsvorgangs in einen unter Art III UmgrStG fallenden steuerneutralen Teil hinsichtlich der ursprünglichen Gegenleistung und einen steuerwirksamen Teil hinsichtlich der späteren Gegenleistung kann systematisch jedoch nicht überzeugen (siehe dazu näher Mayr/Schlager, Earn-Out-Klauseln bei Umgründungen, RWZ 2014/40).

Der Salzburger Steuerdialog kam daher zum Ergebnis, dass durch die Vereinbarung einer Earn-Out-Klausel generell eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG

verletzt wird. Wenngleich der Wortlaut des § 19 UmgrStG einer nachträglichen Anpassung der Gegenleistung nicht entgegensteht, spricht für dieses Ergebnis die Systematik des Art III UmgrStG: Neben den explizit auf den Einbringungstichtag zentrierten Bestimmungen der §§ 12, 13, 15, 20 und 22 UmgrStG erscheint es nämlich systematisch konsistent, dass auch die Fixierung der Gegenleistung bezogen auf den Einbringungstichtag zu erfolgen hat (vgl. ausführlich Mayr/Schlager, RWZ 2014/40). Eine nachträgliche Anpassung der Gegenleistung stellt folglich grundsätzlich eine schädliche Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG dar und schadet daher der Anwendung des Art III UmgrStG.

In weiterer Folge ist anhand des Beispiels des Salzburger Steuerdialogs auf die steuerlichen Folgen der „missglückten“ Einbringung aufgrund der Vereinbarung einer Earn-Out-Klausel näher einzugehen:

Da die Einbringung nicht unter Art III UmgrStG fällt, hat folglich der Einbringende A im Einlagezeitpunkt die stillen Reserven im eingelegten Betrieb zu versteuern, da die Einlage gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 als Tausch gilt. Auf Ebene der übernehmenden IT AG liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor, die mit dem gemeinen Wert des eingelegten Vermögens bewertet wird. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der IT AG erfolgt steuerneutral (§ 8 Abs 1 KStG 1988).

Erfolgt – wie im Beispiel des Salzburger Steuerdialogs – die Gegenleistung für die Einlage in Form der Gewährung von neuen Anteilen, die durch die Kapitalerhöhung entstanden sind, findet der Tauschvorgang ausschließlich zwischen A und der IT AG statt. Der im Rahmen der Kapitalerhöhung aufgrund der Sacheinlage typischerweise erfolgende Ausschluss oder Verzicht auf das gesetzliche Bezugsrecht der Altgesellschafter auf Zuteilung neuer Anteile gemäß § 153 AktG zugunsten des durch Leistung der Sacheinlage neu hinzutretenden Gesellschafters A sollte nichts daran ändern, dass die Altgesellschafter der IT AG aus ertragsteuerlicher Sicht nicht von diesem Einlage-/Tauschvorgang berührt werden. Der Verzicht auf ein Bezugsrecht ist wohl auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weder einer Anteilsveräußerung an den Neugesellschafter mit anschließender Einlage der erzielten Erlöse in die Kapitalgesellschaft (dazu bereits Beiser, Kapitalerhöhung mit Ausgabe neuer Anteile an Dritte oder Anteilsverkauf mit nachfolgender Einlage?, SWK 2009, S 672 f) noch einem Anteiltausch (siehe dazu sogleich unten) gleichzuhalten. Das Ausmaß der Anteile an der IT AG ändert sich nämlich absolut betrachtet für die Altgesellschafter nicht, sodass deren „Verwässerung“ auch keine Auswirkungen auf den Buchwert oder die Anschaffungskosten ihrer Anteile an der IT AG haben sollte.

Alternativ soll allerdings als Variante zum Salzburger Steuerdialog auch untersucht werden, wie nach allgemeinem Ertragsteuerrecht eine bereits anlässlich der Einlage erfolgende Anteilsabtretung durch die Altgesellschafter an den – eine Sacheinlage leistenden – Neugesellschafter zu behandeln wäre. In der Abtretung von Anteilen durch die Altgesellschafter im Zuge eines Einlagevorgangs kann wohl nach allgemeinem Steuerrecht ein ertragsteuerlicher Realisierungsvorgang erblickt werden (in diese Richtung aus steuerlicher Sicht Furherr, in Kofler [Hrsg] UmgrStG², § 20 Tz 17; aus unternehmensbilanzieller Sicht Hügel, in Hügel/Mühlehner/Hirschler [Hrsg] UmgrStG-Kommentar, § 19/20 Rz 30). Hierfür spricht, dass sich eine Einlage in eine Kapitalgesellschaft gegen Abtretung von bestehenden Anteilen durch die Altgesellschafter sowohl aus zivil- als auch steuerrechtlicher Sicht von der Gewährung von neuen Anteilen anlässlich einer Kapitalerhöhung unterscheidet, wenngleich sich aus wirtschaftlicher Sicht beide Vorgänge nicht unterscheiden, da in beiden Fällen sowohl Beteiligungsquote als auch Beteiligungswert nach der Einlage gleich hoch sind. Im gegenständlichen Fall treten allerdings die Altgesellschafter ihre bestehenden Anteile an den Einlegenden – im Gegensatz zur bloßen Hinnahme einer Verwässerung anlässlich einer Kapitalerhöhung – auch tatsächlich ab

und erbringen hierdurch die Gegenleistung an den Einbringenden, der seine Leistung nicht direkt an die Altgesellschafter sondern an die IT AG durch Einlage des Betriebes bringt. Die Gegenleistung an die Altgesellschafter für die Anteilsabtretung könnte in der Wertsteigerung der verbleibenden Anteile der Altgesellschafter in Folge der Einlage erblickt werden (ids Furherr, in Kofler [Hrsg] UmgrStG², § 20 Tz 17). Da ein Tauschvertrag auch dann vorliegt, wenn jemand durch einen einheitlichen Vertrag seine Sache (hier: Betrieb des A) einem anderen überlässt (hier: IT AG) und dafür die Sache eines Dritten (hier: bestehende Anteile der Altgesellschafter an der IT AG) erhält (BFH 17.1.1962 II 177/58 BStBl III 134), liegt in diesem Vorgang wohl aus steuerlicher Sicht ein – einem Tauschvorgang gleichzuhaltender – Ringtausch vor. Folglich erscheint es in diesem Fall sachgerecht, dass die Altgesellschafter der IT AG gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 die stillen Reserven in den tauschbedingt abgetretenen Anteilen ertragsteuerlich zu realisieren und in Höhe des gemeinen Werts der hingeggebenen Anteile die Anschaffungskosten ihrer verbleibenden Anteile zu erhöhen haben. Für das Vorliegen eines steuerwirksamen Anteilsabtretungsvorganges spricht hier auch, dass der Gesetzgeber lediglich im Rahmen einer steuerneutralen Einbringung in § 20 Abs 3 Satz 1 UmgrStG explizit anordnet, dass die abtretenden Gesellschafter trotz erfolgter Anteilsabtretung die Anschaffungskosten oder Buchwerte der bisherigen Anteile fortzuführen haben.

Gelangt man daher zum Ergebnis, dass für die Altgesellschafter im Zuge einer nicht steuerneutralen Einlage in der Anteilsabtretung an den Neugesellschafter ein steuerwirksamer Realisierungsvorgang vorliegt, so muss dies freilich gleichermaßen für spätere Anteilsabtretungen aufgrund des Eintritts einer Earn-Out-Klausel gelten. Folglich haben die Altgesellschafter auch im Rahmen einer späteren Anteilsabtretung zum Abtretungszeitpunkt gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 die stillen Reserven in den (nachträglich) abgetretenen Anteilen ertragsteuerlich zu realisieren und in Höhe des gemeinen Werts der hingeggebenen Anteile die Anschaffungskosten ihrer verbleibenden Anteile zu erhöhen.

Auch für A löst diese weitere Gewährung von Anteilen an der IT AG abermals die ertragsteuerlichen Tauschfolgen aus, denn der Grund für die spätere Anteilsabtretung durch die Altgesellschafter an A ist in der ursprünglichen Einlage des Betriebes zu sehen, dessen Wert aufgrund von Entwicklungen nach dem Einlagedestichtag von den Beteiligten höher als zum Einlagedestichtag bemessen wurde. Folglich steht der Anteilsabtretung an A die eingelegte Wertsteigerung des Betriebes in die IT AG gegenüber, welche auch eine Wertsteigerung in den verbleibenden Anteilen der Altgesellschafter bewirkt.

Als Bemessungsgrundlage für den nachträglichen Gewinn von A aus dem Einlagedevor-gang müsste nach den Tauschgrundsätzen des § 6 Z 14 lit a EStG 1988 der gemeine Wert des hingegaben Betriebes im Zeitpunkt der späteren Anteilsabtretung anzusetzen sein. Da A bereits die stillen Reserven im Betrieb zum ursprünglichen Einlagedestichtag versteuert hat, sind daher als nachträgliche Einkünfte die zwischen Einlager- und Anteilsabtretungstichtag entstandenen stillen Reserven im Betrieb zu erfassen. Die Anschaffungskosten seiner Anteile an der IT AG sind entsprechend aufzustocken.

Korrespondierend dazu erscheint es ebenfalls sachgerecht, auf Ebene der übernehmenden IT AG den steuerlichen Bilanzansatz des eingebrochenen Betriebes nachträglich entsprechend steuerneutral zu erhöhen.

4. Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation eines Gruppenmitgliedes

4.1. Bezughabende Normen

§§ 9 und 19 KStG 1988; KStR 2013 Rz 1424 ff

4.2. Sachverhalt

Eine GmbH, die als Gruppenmitglied Teil einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 ist, erzielt regelmäßig hohe Verluste, sodass Insolvenz angemeldet werden muss. Im Jahr 2008 wird Konkurs über das Vermögen der GmbH eröffnet. Nach Verwertung des vorhandenen Vermögens beträgt die Quote der Verbindlichkeiten, die tatsächlich beglichen werden konnten, nur 2,4%. Die Aufhebung des Konkurses erfolgt nach Schlussverteilung im Juli 2010. Die Abwicklung der GmbH ist somit abgeschlossen und sie wird im Firmenbuch gelöscht.

Das steuerliche Liquidationsergebnis wurde von den Vertretern der GmbH wie folgt ermittelt:

Das Abwicklungs-Anfangsvermögen nach § 19 Abs 5 KStG 1988 wurde mit einem Wert von € –2 Mio, das Abwicklungs-Endvermögen nach § 19 Abs 4 KStG 1988 mit einem Wert von € –4 Mio ausgewiesen. Es ergab sich daher ein Liquidationsverlust iHv € 2 Mio, der als das steuerlich maßgebende Ergebnis der GmbH dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Im von der steuerlichen Vertretung angesetzten Abwicklungs-Endvermögen waren nicht beglichene Bankverbindlichkeiten iHv rd € 2 Mio, nicht beglichene Lieferverbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen iHv rd € 1 Mio und – da die Löhne der Mitarbeiter nicht mehr bezahlt wurden – offene Verbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenz-Entgelt-Fonds iHv rd € 1 Mio enthalten. Sämtliche nicht beglichene Verbindlichkeiten wurden mit ihrem Nennwert, dh insgesamt mit € –4 Mio im Abwicklungs-Endvermögen angesetzt.

In einer Gesamtbetrachtung kommt es somit – zumindest hinsichtlich der Bank- und Lieferverbindlichkeiten – zu einer Doppelberücksichtigung von Aufwendungen bzw Verlusten; einerseits bei den Gläubigern der GmbH, bei denen die korrespondierenden Forderungen mangels Werthaltigkeit bzw Einbringlichkeit abzuschreiben sind, und andererseits im Ergebnis der Unternehmensgruppe, weil der Liquidationsverlust des Gruppenmitgliedes dem Gruppenträger zugerechnet wird.

4.3. Frage

Mit welchem Wert sind die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgten Verbindlichkeiten der GmbH bei der Ermittlung des steuerlichen Liquidationsergebnisses anzusetzen?

4.4. Lösung

Nach § 19 Abs 2 KStG 1988 ist steuerlicher Liquidationsgewinn der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

§ 19 Abs 5 KStG 1988 definiert das Abwicklungs-Anfangsvermögen als das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt sich somit aus den steuerlichen Bilanzwerten des letzten Jahresabschlusses vor Auflösung der Gesellschaft. Im gegenständlichen Fall beträgt das Abwicklungs-Anfangsvermögen unstrittig € –2 Mio

§ 19 Abs 4 KStG 1988 definiert das Abwicklungs-Endvermögen als das zur Verteilung kommende Vermögen. Beim Abwicklungs-Endvermögen handelt es sich somit um jenes Vermögen, das nach der Verwertung der Aktiva, Eingang der Forderungen und Tilgung der Verbindlichkeiten noch vorhanden ist und zur Verteilung (an die Gesellschafter) kommt.

In der Regel wird die Versilberung der Sachwerte dazu führen, dass am Ende der Abwicklung nur noch liquide Mittel vorhanden sind, ein Restbestand an körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern ist aber denkbar. Sind diese Teil des Abwicklungs-Endvermögens, kommt die spezielle Vorschrift des § 19 Abs 4 Satz 2 KStG 1988 zur Anwendung, die vorsieht, dass im Abwicklungs-Endvermögen enthaltene nicht veräußerte Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Im Abwicklungs-Endvermögen können sowohl materielle, als auch immaterielle Wirtschaftsgüter enthalten sein. Der Ansatz im Abwicklungs-Endvermögen hat unabhängig davon zu erfolgen, ob das Wirtschaftsgut bilanziert wurde, wodurch eine generelle Erfassung der stillen Reserven gewährleistet wird. Auch nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter, die aufgrund des Bilanzierungsverbotes gem § 4 Abs 1 EStG 1988 nicht angesetzt wurden, sind somit im Abwicklungs-Endvermögen zu erfassen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Wirtschaftsgüter nach der Liquidation überhaupt noch vorhanden sind. Mangels Weiterbestehens kommt zB ein selbst geschaffener Firmenwert nicht zum Ansatz. Dieser ist nur dann anzusetzen, wenn der gesamte Betrieb oder ein Teilbetrieb auf einen der Gesellschafter übergeht. Auch ein derivativer Firmenwert wird im Rahmen einer Liquidation regelmäßig untergehen, wenn nicht eine (Teil-)Betriebsübertragung erfolgt. Eigene Anteile der Gesellschaft gehen mit deren Auflösung auf jeden Fall unter und können somit nicht zur Verteilung gelangen. Sie sind daher im Abwicklungs-Endvermögen nicht enthalten (vgl Schneider, in Achatz/Kirchmayr [Hrsg], KStG-Kommentar § 19 Tz 176 ff; Lachmayer, in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock [Hrsg], Die Körperschaftsteuer [KStG 1988] § 19 Tz 44).

Ob ein Wirtschaftsgut im Abwicklungs-Endvermögen anzusetzen ist, hängt somit davon ab, ob es zur Verteilung an die Gesellschafter gelangt bzw auf diese übertragen wird. Verbindlichkeiten der abgewickelten Gesellschaft, die – wie im gegenständlichen Sachverhalt – bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt werden, gehen mangels Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge nicht auf die Gesellschafter über. Sie kommen am Ende der Abwicklung nicht zur Verteilung und sind aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des § 19 Abs 4 KStG 1988 („*Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen.*“) im Abwicklungs-Endvermögen nicht anzusetzen.

Da § 19 Abs 4 KStG 1988 eine steuerliche Spezialvorschrift zur Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens und somit des zu versteuernden Liquidationsgewinnes darstellt, sind bei nicht getilgten Verbindlichkeiten – ebenso wie bei nicht entgeltlich erworbenen (und somit im letzten Jahresabschluss vor Auflösung nicht angesetzten) unkörperlichen Wirtschaftsgütern, die auf die Gesellschafter übergehen – die unternehmensrechtlichen Bilanzierungsregeln nicht maßgeblich. Ein zivilrechtliches Weiterbestehen der nicht auf die Gesellschafter übergegangenen Verbindlichkeiten ist für die Ermittlung des steuerlichen Abwicklungs-Endvermögens nicht relevant; ebenfalls ohne Relevanz ist die konkrete steuerliche Behandlung bei den Gläubigern der liquidierten Gesellschaft (mögliche Forderungsabschreibung).

Die Bewertungsregel des § 19 Abs 4 Satz 2 KStG 1988, die vorsieht, dass im Abwicklungs-Endvermögen enthaltene nicht veräußerte Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, kommt nicht zur Anwendung, weil nicht beglichene Verbindlichkeiten aus den weiter oben genannten Gründen kein Teil des Abwicklungs-Endvermögens sind.

Im gegenständlichen Sachverhalt kommt es zu keiner Verteilung von Vermögen an die Gesellschafter. Das Abwicklungs-Endvermögen, als das zur Verteilung gelangende Vermögen, ist mit einem Wert von null anzusetzen; denn die nicht beglichenen Verbindlichkeiten bleiben bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens außer Ansatz (statt des bisherigen, von der steuerlichen Vertretung vorgenommenen Ansatzes mit

einem Wert von € –4 Mio). Das dem Gruppenträger zuzurechnende Liquidationsergebnis des Gruppenmitgliedes (Abwicklungs-Endvermögen minus Abwicklungs-Anfangsvermögen) beträgt somit nicht € –2 Mio, sondern € 2 Mio.

4.5. Anmerkungen

Die Frage, mit welchem Wert bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988 Verbindlichkeiten, die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt wurden, im Abwicklungs-Endvermögen anzusetzen sind, wurde im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges mit teilweise sehr unterschiedlichen Standpunkten diskutiert und schließlich die oben dargestellte Lösung erarbeitet. Die Tatsache, dass es sich beim diskutierten Fall um einen Gruppenbesteuerungsfall handelt, macht die unsachgerechten Ergebnisse, die eine Bewertung von nicht beglichenen Verbindlichkeiten mit ihrem Nennwert erzeugen würde, noch deutlicher, sollte aber insofern nicht missverstanden werden, als die dargestellte rechtliche Sichtweise natürlich auch für Fälle außerhalb einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 gilt.

Im Zuge der Diskussion wurde vereinzelt vorgebracht, dass ein Nichtansetzen der Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Endvermögen im Widerspruch zu einem zivilrechtlichen Weiterbestehen der Verbindlichkeit stehen und zu einer Besteuerung von „Scheingewinnen“ führen würde. Diese Argumentation geht insofern ins Leere, als selbst in den eher seltenen Fällen, in denen nach Abschluss der Abwicklung der Gesellschaft (Aktiv-)Vermögen auftaucht und es daher zu einer Nachtragsliquidation kommt, im Zuge derer von den Gläubigern offene Forderungen gegen die Gesellschaft geltend gemacht werden können, die Gesellschaft diese nur im Ausmaß der Erlöse für das nach Ende der Abwicklung neu hervorgekommene Aktivvermögen begleichen kann. Somit steht bei der Nachtragsliquidation der Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses aufgrund des neu hervorgekommenen Aktivvermögens die Verringerung desselben durch die im Zuge der Nachtragsliquidation beglichenen und im ursprünglichen Abwicklungs-Endvermögen – das der Anknüpfungspunkt für die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses der Nachtragsliquidation sein muss – nicht enthaltenen Verbindlichkeiten gegenüber; was über die gesamte Abwicklung gesehen zu demselben steuerlichen Ergebnis führt, das erzielt worden wäre, wenn bereits ohne Nachtragsliquidation sämtliches Vermögen zur Verteilung gekommen wäre.

Im Regelfall, in dem nach Abschluss der Abwicklung kein Vermögen der liquidierten Gesellschaft mehr auftaucht, endet die Existenz der Gesellschaft aber ohnehin mit Ende der Abwicklung bzw. Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch. Die Verbindlichkeit wird in Ermangelung eines Schuldners nicht mehr beglichen.

Hinsichtlich offener Auslegungsfragen im Zusammenhang mit § 19 KStG 1988 lohnt in der Regel auch ein Blick nach Deutschland. Die deutsche Rechtslage ist insofern mit der österreichischen vergleichbar, als § 11 des deutschen KStG 2002 (dKStG 2002) vorsieht, dass zur Ermittlung des Liquidationsgewinnes das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen ist und unter Abwicklungs-Endvermögen das zur Verteilung kommende Vermögen zu verstehen ist (jedoch bereits vermindert um die steuerfreien Vermögensmehrungen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind). Die Ähnlichkeiten in Inhalt und Aufbau von § 11 dKStG 2002 und § 19 KStG 1988 sind darauf zurückzuführen, dass § 14 dKStG 1934, in dem der deutsche Gesetzgeber die Grundsätze der Liquidationsbesteuerung regelte, in Österreich 1938 eingeführt, nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges weiterhin in Geltung belassen und schließlich größtenteils unverändert in den § 18 KStG 1966, die Vorgängerbestimmung des § 19 KStG 1988, übernommen wurde.

§ 11 dKStG 2002 idgF unterscheidet sich von § 19 KStG 1988 idgF aber insofern, als die deutsche Bestimmung nicht ausdrücklich vorsieht, dass im Abwicklungs-Endvermö-

gen enthaltene Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. In Deutschland kommen somit in Ermangelung einer speziellen Regelung nur die allgemeinen Vorschriften des deutschen Bewertungsgesetzes (dBewG) für die Ermittlung der Werte des Abwicklungs-Endvermögens in Frage. § 12 Abs 1 dBewG regelt ua, dass Schulden mit dem Nennwert anzusetzen sind, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) in Deutschland hat nun vor kurzem in seinem vielbeachteten Erkenntnis vom 5.2.2014, I R 34/12, neben Aussagen zu formellen Aspekten des Auskunftsverfahrens nach § 89 Abs 2 der deutschen Abgabenordnung auch Äußerungen zur steuerlichen Behandlung von am Ende der Abwicklung einer Gesellschaft nicht getilgten Verbindlichkeiten getätigt.

Im oben zitierten Erkenntnis hält der BFH fest, dass die vom revisionswerbenden Finanzamt vertretene Auffassung, dass die am Ende der Abwicklung noch offene streitgegenständliche Verbindlichkeit aufgrund der bevorstehenden Existenzbeendigung des Schuldners mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr beglichen werden wird und daher einen Ausnahmefall iSd § 12 Abs 1 dBewG darstellt (aufgrund besonderer Umstände kein Ansatz mit dem Nennwert), durchaus diskussionswürdig bzw vertretbar ist. Aus diesem Grund hob er das vorinstanzliche Erkenntnis des FG Köln vom 6.3.2012, 13 K 3006/11, in dem den Argumenten des Abgabenpflichtigen gefolgt und ein Ansatz der Verbindlichkeit mit ihrem Nennwert vertreten worden war, auf.

Auch wenn der BFH sich in seinem Erkenntnis nicht endgültig inhaltlich festlegt, so sind seine Ausführungen aus österreichischer Sicht doch insofern aufschlussreich, als sich aufgrund der Ähnlichkeiten in den einschlägigen Bestimmungen des deutschen und des österreichischen Bewertungsgesetzes (§ 14 Abs 1 Satz 1 des österreichischen Bewertungsgesetzes entspricht im Wortlaut dem vom BFH für die Bewertung von Schulden herangezogenen § 12 Abs 1 Satz 1 dBewG) – losgelöst von der Frage, zu welchem Ergebnis der BFH gekommen wäre, wenn er im zitierten Erkenntnis näher inhaltlich Stellung genommen hätte – für die österreichische Rechtslage auf jeden Fall ableiten lässt, dass auch bei einem Heranziehen der allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes ein Ansatz nicht beglichener Verbindlichkeiten mit 0 bzw deren Nicht-Ansatz bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens ein rechtlich vertretbares Ergebnis darstellt.

Im Unterschied zur deutschen Rechtslage ist zwar in § 19 Abs 4 Satz 2 KStG 1988 vorgesehen, dass im Abwicklungs-Endvermögen enthaltene nicht veräußerte Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, diese Bewertungsregel ist jedoch aufgrund des weiter oben Ausgeführten auf Verbindlichkeiten nicht anzuwenden. Aber selbst wenn man entgegen der hier vertretenen Ansicht zu dem Schluss käme, bis zum Ende der Abwicklung nicht beglichene Verbindlichkeiten wären Teil des Abwicklungs-Endvermögens, so muss eine solche Sichtweise doch im Ergebnis zu denselben steuerlichen Auswirkungen wie die Lösung des Salzburger Steuerdialoges führen. Auf den ersten Blick hätte zwar aufgrund von § 19 Abs 4 Satz 2 KStG 1988 eine Bewertung der nicht beglichenen Verbindlichkeiten ausschließlich anhand der Maßstäbe von § 10 BewG („Bewertungsgrundsatz, Gemeiner Wert“) und nicht anhand von § 14 BewG („Kapitalforderungen und Schulden“) zu erfolgen. Jedoch wird bei Verbindlichkeiten einer abgewickelten Gesellschaft aufgrund der Schwierigkeiten bei der Ermittlung des gemeinen Wertes iSd § 10 BewG der § 14 BewG als Hilfswert heranzuziehen sein (vgl die Ausführungen von Twaroch/Wittmann/Frühwald zur Heranziehung von Hilfswerten zur Ermittlung des gemeinen Wertes in Twaroch/Frühwald/Wittmann/Rupp/Fiala/Binder, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 10, 73 ff). Eine Bewertung der offenen Verbindlichkeiten anhand der Maßstäbe des § 14 BewG führt aber aufgrund der durch den Untergang des Schuldners besonderen Umstände wieder zu einem Wert von 0.

Zweifelsfragen zur Lohnsteuer

Abteilung VI/7 (Lohnsteuer), BMF

Bundesweiter Fachbereich Lohnsteuer, SZK

1. Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges im Rahmen mobiler Pflege und Betreuung

1.1. Bezughabende Normen

§ 15 EStG 1988 bzw § 16 EStG 1988, LStR 2002 Rz 265

1.2. Sachverhalt

Die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer einer Organisation, welche mobile Pflegeleistungen anbietet, haben für die Ausübung der Tätigkeit arbeitgebereigene Kraftfahrzeuge zur Verfügung. Die Fahrten zur Ausübung der Tätigkeit werden in der Regel vom Wohnsitz (Wohnung oder Wohnhaus) aus angetreten und wieder am Wohnsitz beendet.

Die Tätigkeit wird je nach Diensteinteilung morgens, vormittags, mittags, nachmittags und/oder abends ausgeübt. Zwischen den Einsätzen können die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer an ihren Wohnsitz zurückkehren. Die Fahrtstrecken sind abhängig von den jeweiligen Betreuungsverpflichtungen und können kurz-, mittel- und teilweise langfristig gleich sein. Das Büro der Betriebsleitung wird im zweiwöchigen Abstand zur Teilnahme an Dienstbesprechungen angefahren. Von dort wird gelegentlich bei Bedarf Material (zB Verbandsmaterial oder dgl) abgeholt. Innendienstarbeit wird von den mobilen Pflege- und Betreuungskräften im Büro nicht verrichtet.

Laut LStR 2002 Rz 265 zählen bei der Berechnung des Sachbezugswertes unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen mit einem arbeitgebereigenen KFZ nicht als Privatfahrten, es sei denn, die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer begibt sich nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte und kehrt am selben Tag zu seiner Wohnung zurück.

Ein Sachbezug ist hingegen für jene Fahrten anzusetzen, für die gemäß § 26 Z 4 lit a letzter Satz EStG 1988 bei Verwendung eines arbeitnehmerekigenen Kraftfahrzeuges kein nicht steuerbares Kilometergeld ausgezahlt werden kann (Fahrten Wohnung–Einsatzort–Wohnung).

1.3. Fragen

Wie sind die Fahrten vom Wohnsitz zu den betreuten Personen und zurück steuerlich einzustufen?

Stellen die Fahrten zum Büro der Betriebsleitung zur Teilnahme an Dienstbesprechungen bzw zur Abholung von Materialien Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar?

1.4. Lösung

Bei den Fahrten im Rahmen der mobilen Alten- und Krankenpflege zu den Kunden ist von Dienstreisen iSd § 26 Z 4 EStG 1988 auszugehen. Das gilt auch in jenen Fällen, in denen an einem Arbeitstag mehrere Dienstreisen zu Hause beginnen bzw enden. Werden an einem Arbeitstag in der Regel mehrere Kunden betreut, ist regelmäßig davon

auszugehen, dass sich der erste Einsatzort insbesondere wegen Krankenhausaufenthalten der zu betreuenden Personen immer wieder ändert, sodass Fahrten zu einem bestimmten ersten Einsatzort in einem Kalendermonat nicht überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten werden (somit keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte). Verfügt die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer über keinen Arbeitsplatz am Sitz der Betriebsleitung (und daher dort über keine Arbeitsstätte), stellen diese Fahrten ebenfalls Dienstreisen dar (vgl sinngemäß LStR 2002 Rz 10703a). Sofern nur solche Fahrten mit einem Dienst-KFZ anfallen, ist kein Sachbezug anzusetzen. Wenn das Dienst-KFZ auch privat verwendet werden darf, liegen insoweit sachbezugsrelevante Fahrten vor.

1.5. Anmerkung

Laut LStR 2002 Rz 707 gilt hinsichtlich Fahrtkosten als Arbeitsstätte/Einsatzort ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager und Ähnliches. Eine Arbeitsstätte liegt auch dann vor, wenn das dauernde Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden erfolgt. Betreut eine mobile Pflegekraft mehrere Kunden an einem Tag, ist nicht von einem dauernden Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Kunden auszugehen, sondern generell von Dienstreisen, die von der Wohnung aus beginnen.

Werden Fahrten zu einem bestimmten Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen seit der Reisekostennovelle 2007, BGBl I Nr 45/2007, gemäß § 26 Z 4 lit a EStG 1988 hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor. Werden die Fahrten mit einem firmeneigenen KFZ durchgeführt, gilt dies ebenso für die Beurteilung, ob eine sachbezugsrelevante Privatfahrt vorliegt. Als Einsatzorte gelten im Zusammenhang mit der mobilen Pflege die Wohnungen der betreuten Personen und nicht das Gemeindegebiet.

Die „Überwiegensregel“ nach § 26 Z 4 lit a EStG 1988 kommt im Bereich der mobilen Kranken- und Altenpflege in der Regel nicht zum Tragen, da davon auszugehen ist, dass sich in einem Kalendermonat der jeweils erste Kunde (zB wegen unterschiedlicher Diensteinteilung, wegen Spitalsaufenthalt des Kunden, wegen Aufnahme in einem Pflegeheim, wegen Ablebens etc) ändert und die Fahrten daher nicht als solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.

2. Taggelder bei Piloten für Tagesflüge auf Kurz- und Mittelstreckendestinationen

2.1. Bezughabende Norm

§ 26 Z 4 EStG 1988; LStR 2002 Rz 725–728

2.2. Sachverhalt

Piloten eines inländischen Flugunternehmens fliegen innerhalb Europas in der Regel mehrere Destinationen an einem Tag an. Die Ermittlung der Tagesgelder ist aus diesem Grund nach Ansicht des Arbeitgebers sehr verwaltungsaufwändig. Daher wurde seitens des Arbeitgebers an Hand des gesamten Flugaufkommens auf Kurz- und Mittelstrecken prozentuell ermittelt, in welchem Ausmaß die einzelnen Destinationen angeflogen werden. Aus dieser Prozentstaffel wird innerbetrieblich ein durchschnittliches Auslandstagesgeld ermittelt, das für alle angeflogenen Destinationen gilt. Die Verrechnung dieses einheitlichen Auslandstagesgeldes erfolgt nach den Grundsätzen des § 26 Z 4 lit d EStG 1988 (Zwölftelbeträge).

2.3. Fragen

Kann ein – zur Verminderung des administrativen Mehraufwandes bei der Lohnverrechnung – innerbetrieblich festgelegtes einheitliches (durchschnittliches) Auslandstagesgeld steuerbegünstigt gezahlt werden?

Wird durch das Fliegen im Linienverkehr hinsichtlich des Flugzeuges ein (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet? Ist demnach generell von einer Steuerpflicht der innerbetrieblich festgelegten Auslandstagesgelder auszugehen, weil § 26 Z 4 EStG 1988 nicht angewendet werden kann und die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 deshalb nicht möglich ist, weil der Arbeitgeber nicht aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist?

2.4. Lösung

Die steuerliche Begünstigung ist maximal bis zu jenem Betrag möglich, der sich auf Grund der Regelungen des § 26 Z 4 EStG 1988 ergibt. Ein durchschnittlicher Tagesgeldsatz zur Verminderung des administrativen Mehraufwandes bei der Lohnverrechnung ist steuerlich grundsätzlich nicht zulässig. Gemäß § 26 Z 4 lit d EStG 1988 darf das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten nicht steuerbar gewährt werden. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu. Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Berührt ein Arbeitnehmer bei Durchführung einer Dienstreise mehrere ausländische Staaten, besteht der Anspruch auf Tagesgebühren für jenes Land, in das die Dienstreise führt. Bei Flugreisen ins Ausland beginnt die Auslandsreise (mit steuerlicher Wirkung) gemäß § 25d Reisegebührenvorschrift 1955 mit dem Abflug und endet mit der Ankunft am inländischen Flughafen.

Mit der Steuerbegünstigung für Tagesgelder soll laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Verpflegungsmehraufwand Rechnung getragen werden, der einem Steuerpflichtigen wegen Unkenntnis der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten während der Anfangsphase einer Reise entsteht.

Eine Fahrtätigkeit begründet hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleich bleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr erfolgt (zB Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden). Bei einer auf Dauer angelegten Fahrtätigkeit kann die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes allerdings nicht allein mit der Begründung versagt werden, dass „im Fahrzeug“ ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl VwGH 25.9.2002, 99/13/0034).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ein Pilot vor dem Abflug im Bereich des Flughafenareals, auf dem er stationiert ist, regelmäßig auch Vorbereitungen zu treffen hat, ist dies jedenfalls der Mittelpunkt seiner Tätigkeit (vgl UFS RV/0637-L/10, 17.6.2011). Daraus folgt, dass bei Flügen zu verschiedenen ausländischen Flughäfen darauf abzustellen ist, ob auf dem Areal des jeweiligen Zielflughafens ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl LStR 2002 Rz 718) begründet wird. Das gilt unabhängig davon, ob ein Kurz- oder Mittelstreckenflug vorliegt.

Verfügt der Arbeitnehmer bereits über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit (zB bei Kurzstreckenflügen zu ständig gleichen Destinationen), kommt eine steuerliche Begünstigung nur unter dem Titel der Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 in Frage. Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass der Arbeit-

geber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Mangelt es an einer solchen lohngestaltenden Vorschrift, sind die an Piloten für einen Mittelpunkt der Tätigkeit bezahlten Tagesgelder zur Gänze als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln (LStR 2002 Rz 10715).

2.5. Anmerkung

Mit dem Tagesgeld soll der mit einer Dienstreise verbundene Verpflegungsmehraufwand abgegolten werden. Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dürfen bei Vorliegen der Voraussetzungen Tagesgelder für Inlandsreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag und für Auslandsreisen bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten nicht steuerbar berücksichtigt werden. Da die Abgeltung der Tagesgelder gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 bereits in pauschalierter Form erfolgt, ist eine weitere Pauschalierung in Form eines durchschnittlichen Tagessatzes aus steuerlicher Sicht nicht zulässig.

Wird zur administrativen Vereinfachung ein pauschalierter Tagesgeldsatz ausgezahlt, so sind dennoch die Taggelder für steuerliche Zwecke entsprechend den angeflogenen Destinationen einzeln zu berechnen. Bei Zutreffen der Voraussetzungen sind diese Taggelder dann entweder gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 oder § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 nicht steuerbar bzw steuerfrei zu behandeln.

3. SEG-Zulagen für Angestellte im Empfangsbereich einer (fach)ärztlichen Praxis oder Spitalsambulanz

3.1. Bezugshabende Norm

§ 68 Abs 1 und 5 EStG 1988, LStR 2002 Rz 1126 ff

3.2. Sachverhalt

Laut LStR 2002 Rz 1140 wird davon ausgegangen, dass eine Berufsgefahr bei Angestellten in medizinischen (ärztlichen) Ordinationen gegeben sein wird, die im Strahlengbereich arbeiten und hierfür eine nach lohngestaltenden Vorschriften abgesicherte Zulage (Strahlenzulage) erhalten.

Nunmehr stellt sich die Frage der steuerlichen Behandlung einer SEG-Zulage, die Angestellte erhalten, die nicht überwiegend einer Strahlengefährdung ausgesetzt sind, sondern zum Beispiel im Empfangsbereich einer Ambulanz oder einer Arztpfaxis eingesetzt sind.

3.3. Frage

Kann davon ausgegangen werden, dass ein solcher Arbeitsplatz eine erhöhte Gefährdung durch den berufsbedingten Umgang mit kranken Personen mit sich bringt, oder stellt die (Infektions-)Gefahr für in diesem Bereich tätige Dienstnehmer eine Allgemeingefahr dar, die zur Steuerpflicht der gewährten SEG-Zulage führt?

3.4. Lösung

Gemäß § 68 Abs 1 und 5 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die Arbeiten überwiegend unter Umständen erbracht werden, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner

Kleidung bewirken oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Ein Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die genannte Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder eine außerordentliche Erschwernis oder zwangsläufig eine Gefahr darstellen (vgl VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138). Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (vgl VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052 bzw VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322).

Betreffend Gefahrenzulage stellt § 68 Abs 1 iVm Abs 5 EStG 1988 darauf ab, dass tatsächlich nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalls eine Berufsgefahr (überwiegend) besteht. Ist mit einer Tätigkeit nicht zwangsläufig eine typische Berufsgefahr verbunden, sondern eine Allgemeingefahr, steht die Steuerbegünstigung nicht zu (vgl VwGH 5.7.1982, 2382/80).

Bei im Empfangsbereich einer Spitalsambulanz oder eines (Fach-)Arztes eingesetzten Dienstnehmern ist davon auszugehen, dass diese keiner über das Allgemeinrisiko hinausgehenden Gefährdung ausgesetzt sind. Ausgenommen davon sind Arbeitnehmer, die im Rahmen ihrer Tätigkeit im Empfangsbereich berufsbedingt auch mit fremdem Blut oder Harn in Kontakt kommen können. Bei diesen Arbeitnehmern kann eine entsprechende Zulage steuerbegünstigt gewährt werden.

3.5. Anmerkung

Die Gefährdung aus Speichel und Hautkrankheiten, die bei im Empfangsbereich einer Spitalsambulanz oder eines (Fach-)Arztes eingesetzten Dienstnehmern vorliegt, ist keine mit der Tätigkeit zwangsläufig verbundene typische Berufsgefahr, sondern eine Allgemeingefahr, für die keine steuerbegünstigte Zulage gewährt werden kann.

4. Kommunalsteuer bei Nachversteuerung von Zukunftssicherungsbeiträgen gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988

4.1. Bezughabende Norm

§ 5 Abs 2 lit c KommStG 1993, § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988; LStR 2002 Rz 81–84

4.2. Sachverhalt

Der Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern im Rahmen einer Bezugsumwandlung iSd LStR 2002 Rz 81e eine Zukunftssicherungsmaßnahme (Lebensversicherung) gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988 von jährlich 300 Euro. Die Versicherungsprämien werden vom Arbeitnehmer bei aufrechtem Dienstverhältnis vorzeitig rückgekauft, sodass der Arbeitgeber die steuerfrei belassenen Beiträge als sonstigen Bezug gemäß § 67 Abs 10 EStG 1988 zu versteuern hat.

4.3. Frage

Unterliegt der nachzuversteuernde Betrag auch der Kommunalsteuer?

4.4. Lösung

Gemäß § 5 Abs 2 lit c KommStG 1993 gehören insbesondere die in § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer.

Mit der Formulierung „... die in § 3 Abs 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge“ hat sich der VwGH im Erkenntnis 19.12.2013, 2011/15/0158 auseinandergesetzt. Dabei ging es zwar um § 41 Abs 4 lit c FLAG 1967, jedoch enthält diese Gesetzesbestimmung eine gleichlautende Befreiungsregelung wie § 5 Abs 2 lit c KommStG 1993. Übersteigen die Aufwendungen den in § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988 genannten Betrag von 300 Euro, liegen laut VwGH keine Bezüge iSd angeführten Gesetzesstelle, sondern normale Arbeitslöhne vor und die Voraussetzungen der Begünstigung des § 41 Abs 4 lit c FLAG 1967 sind hinsichtlich des übersteigenden Betrages nicht erfüllt.

Wenn die über den Betrag von 300 Euro hinausgehenden Beiträge in analoger Anwendung der höchstgerichtlichen Judikatur auch der Kommunalsteuer unterliegen, muss dies auf Grund des Nachversteuerungstatbestandes gemäß § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988 auch für jene Beträge gelten, die der Arbeitgeber im Kalendermonat der Rückzahlung bzw im Kalendermonat der Verständigung des Arbeitgebers von der Rückzahlung gemäß § 67 Abs 10 EStG 1988 zu versteuern hat. Dass der Nachversteuerungstatbestand in § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG 1988 genannt ist, kann somit nicht dazu führen, dass daraus in Anlehnung an den VwGH im Erkenntnis 22.9.2005, 2001/14/0034 (zu § 5 Abs 2 lit b KommStG 1993 iVm § 67 Abs 6 EStG 1988) eine Kommunalsteuerfreiheit abgeleitet wird.

5. Höhe des Sachbezuges PKW bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in der Kommunalsteuer

5.1. Bezughabende Norm

§ 22 Z 2 EStG 1988; § 5 Abs 1 lit a KommStG 1993; Kommunalsteuerinfo des BMF Rz 79; EStR 2000 Rz 1069

5.2. Sachverhalt

Im Zuge von gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wird häufig festgestellt, dass die GmbH dem wesentlich beteiligten G-GF einen Firmen-PKW auch für die Privatnutzung zur Verfügung stellt. Aufzeichnungen (zB Fahrtenbuch) werden meist nicht geführt. Nach Rz 79 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011 bestehen hinsichtlich der privaten Verwendung eines Firmenfahrzeugs keine Bedenken, wenn dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl II Nr 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung oder durch Ansatz der der Gesellschaft entstandenen, auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten erfasst wird (EStR 2000 Rz 1069, Rz 4109a).

5.3. Fragen

Wenn zur Ermittlung des Sachbezugswertes PKW die tatsächlichen Kosten herangezogen werden, ist dann der Kostenanteil vom unternehmensrechtlichen Aufwand oder von dem bereits um die Luxustangente gekürzten steuerrechtlichen Aufwand zu rechnen?

Sind bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für die Ermittlung der „privat“ gefahrenen Kilometer in diesem Zusammenhang (bei Ansatz in Anlehnung an die Sachbezugswerte-VO oder bei Ansatz der tatsächlichen Kosten) noch als sonstige Vergütung jeder Art und somit als „Privatfahrten“ zu berücksichtigen?

Oder ist der Sachbezugswert als sonstige Vergütung jeder Art gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 im Sinne der Entscheidung des UFS vom 19.4.2011, RV/0263-I/08 (im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung eines Firmen-KFZ an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer) mit den gesamten betrieblichen Kosten der Bemessungsgrundlage zur Kommunalsteuer zu unterwerfen, ohne dass es einer Aufteilung in betriebliche und private Nutzung bedarf?

5.4. Lösung

Gemäß § 5 Abs 1 KommStG 1993 gilt als Bemessungsgrundlage grundsätzlich die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind insbesondere Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterliegt grundsätzlich die Monats-Bruttoarbeitslöhne der Kommunalsteuer. Zu keiner Verminderung der Bemessungsgrundlage führen laut Rz 59 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011 insbesondere Ausgaben (Werbungskosten) des Arbeitnehmers, die dieser aus dem Arbeitslohn bestreitet.

Als „Bruttobezüge“ sind beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen. Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261 – siehe EStR 2000 Rz 1001). Nicht zu den Betriebseinnahmen zählen durchlaufende Posten.

Hinsichtlich eines Firmen-KFZ liegen Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vor. Die Kürzung durch die PKW-Angemesenheits-VO stellt lediglich eine Betriebsausgabenbeschränkung gem § 20 EStG 1988 dar und hat auf die Betriebseinnahmen keinen Einfluss. Eine steuerliche Kürzung in der Mehr-Weniger-Rechnung der GmbH hat somit keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers. Ganz im Gegenteil, die auf den über das angemessene Ausmaß zugewendeten Vorteil entfallenden Steuerfolgen werden von der GmbH (zusätzlich) übernommen.

Zwar entsprach es bisher im Wesentlichen demselben Ergebnis, wenn einem Arbeitnehmer ein Firmen-PKW mit Anschaffungskosten über der Luxustangente zur Verfügung gestellt wurde (hier trifft die Aufwandskürzung auch den Dienstgeber), jedoch war die Bewertung des Sachbezuges PKW bei Arbeitnehmern durch die verbindliche Anordnung in der Sachbezugswerte-VO nach oben hin ebenfalls in Anlehnung an die Luxustangente begrenzt, weshalb sich die Frage eines höheren (zusätzlichen) Vorteiles gar nicht gestellt hat. Im Rahmen der Änderung der Sachbezugswerteverordnung mit BGBl II Nr 29/2014 wurde diese Anlehnung jedoch aufgegeben und die Obergrenze für den Sachbezug hinaufgesetzt.

Wie zuvor ausgeführt, sind zur Beurteilung der sonstigen Vergütungen jeder Art die Betriebseinnahmen maßgeblich. Auf allfällige Betriebsausgaben kommt es nicht an. Die-

se Rechtsansicht entspricht der ständigen Entscheidungspraxis des UFS (UFS v 19.4.2011, RV/0263-I/08 mwN) und der Rechtsprechung des VwGH (zB in Bezug auf Kilometergelder, Fahrtkostenvergütungen, pauschale Taggelder, übernommene GSVG-Beiträge) zu wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern.

Wird ein Firmen-KFZ ausschließlich dem wesentlich beteiligten G-GF zur Verfügung gestellt, liegen sonstige Vergütungen jeder Art in Höhe der gesamten Ausgaben bei der GmbH vor. Allfällige auf den betrieblichen Anteil entfallende Betriebsausgaben sind für die Lohnnebenkosten unbedeutlich, da diese sich von den „Bruttobezügen“ berechnen. Ob die Fahrt Wohnung–Arbeitsstätte beruflich veranlasst ist, spielt daher keine Rolle. Auch eine verbindliche Festlegung von Sachbezugswerten, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Sachbezugswerte-VO normiert sind, existiert im Bereich der selbständigen Einkünfte nicht.

Sofern die Gesellschaft hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend Firmen-KFZ nicht von der in Rz 79 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch macht, den Vorteil durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBI II Nr 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung zu bewerten, ist der Vorteil in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten KFZ-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 anzusetzen. Die Rz 79 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 wird im Zuge der nächsten Wartung angepasst werden.

5.5. Anmerkung

Da die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer die „Bruttolohnsumme“ ist, darf diese nicht durch Werbungskosten bzw Betriebsausgaben vermindert werden.

Dies legte auch der UFS in der Entscheidung 17.5.2011, RV/0263-I/08 zur DB- und DZ-Pflicht eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers (Regelung zur Beitragsgrundlage in § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist gleichlautend wie jene in § 5 Abs 1 KommStG 1993) dar: „In die Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag bzw den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind alle Gehälter und sonstigen Vergütungen einzubeziehen, die im Rahmen der sonstigen selbständigen Tätigkeit ver einnahmt werden. Darunter fallen – mangels Anwendbarkeit des § 26 EStG 1988 – auch Reisekostenersätze, Vergütungen für im Rahmen der Tätigkeit anfallende Aufwendungen und sonstige Leistungen des Dienstgebers nach § 41 FLAG 1967. Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind daher von den „Bruttobezügen“ zu berechnen (vgl UFS 28.6.2007, RV/0505-I/05, UFS 27.10.2008, RV/0702-K/07). [...] Im Ergebnis bildet jeweils das geleistete Entgelt gesamthaft das Gehalt und die sonstige Vergütung iSd § 41 Abs 3 FLAG 1967.“

Auch die EStR 2000 Rz 1069 führen zur unentgeltlichen Überlassung von Kraftfahrzeugen an einen Steuerpflichtigen, der eine (verkaufs)beratende Tätigkeit oder eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG 1988 selbstständig ausübt, aus, dass der Vorteil aus der Zurverfügungstellung einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil darstellt. Wird das Kraftfahrzeug betrieblich eingesetzt, stehen der Betriebseinnahme im Umfang der betrieblichen Nutzung Betriebsausgaben gegenüber. Die Höhe des geldwerten Vorteiles aus der Überlassung des Fahrzeugs ergibt sich grundsätzlich aus den dem überlassenden Unternehmen für das jeweilige Kraftfahrzeug entstandenen Aufwendungen (zB Leasingrate, Versicherung).

Der UFS hat in der Entscheidung vom 19.4.2011, RV/0263-I/08 zur Überlassung eines Firmen-KFZ an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Folgendes festgehalten: „Aus diesem Grund wäre es, vorausgesetzt ein firmeneigenes Fahrzeug wird ausschließlich dem Gesellschafter zur Verfügung gestellt, durchaus denkbar, die gesamten einschlägigen Kosten als Sachbezug anzusetzen. [...] Aus diesem Grund kann – wie bereits oben unter Hinweis auf die Judikatur des UFS ausgeführt – § 26 EStG 1988 für wesentlich Beteiligte nicht zur Anwendung kommen und sind Reisekostenersätze in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Gleiches gilt nun grundsätzlich auch für Sachbezüge und ist hinsichtlich dieser ebenfalls nicht zwischen privater und betrieblicher Nutzung durch den wesentlich Beteiligten zu unterscheiden. [...] Aus verwaltungsökonomischen Gründen (bei Ansatz sämtlicher Kosten würde sich die Abgabennachforderung auf Grund der in einigen Monaten anzuwendenden ‚Kleinbetrieberegelung‘ des § 41 Abs 4 FLAG 1967 nur geringfügig erhöhen, was unter Bedachtnahme auf die Kosten eines zusätzlichen Ermittlungsverfahrens vernachlässigbar ist) wird in dieser Entscheidung weiterhin der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung geschätzte Ansatz beibehalten.“

Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer

Abteilung VI/4 (Umsatzsteuer), BMF

Bundesweiter Fachbereich Umsatzsteuer, SZK

1. Reihengeschäft – Zuordnung der bewegten Lieferung

1.1. Bezughabende Norm

§ 3 Abs 7 und Abs 8 UStG 1994, UStR 2000 Rz 450

1.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer in Slowenien (SLO) bestellt eine Maschine bei einem Schweizer Unternehmen (CH), CH bestellt diese Maschine beim Unternehmer in Österreich (Ö), dieser wiederum beim Hersteller in Großbritannien (GB).

CH hat in Österreich keine Betriebsstätte, tritt jedoch mit österreichischer UID auf.

GB versendet die Maschine an Ö in dessen Lager in Österreich.

Zwei Tage später veranlasst CH den Weitertransport der Maschine von diesem Lager aus an SLO.

Da die Versendung der Maschine durch GB an Ö in Österreich endet und CH davon unabhängig den Transport der Maschine von Österreich nach Slowenien veranlasst, steht unbestritten fest, dass keine einheitliche Warenbewegung vorliegt.

Variante 1: CH hat ein eigenes Lager in Österreich. GB versendet die Maschine im Auftrag des Ö in das Lager des CH.

Variante 2: CH hat kein eigenes Lager in Österreich, zahlt aber für die Lagerung von Ware im Lager des Ö an diesen ein laufendes Entgelt und hat freie Verfügung über das Lager bzw freien Zugang. Überdies wurde zwischen CH und Ö vereinbart, dass CH das Risiko und die Kosten für jene Waren trägt, die für ihn in das Lager des Ö eingeliefert werden. GB versendet die Maschine im Auftrag des Ö in das Lager des Ö.

1.3. Fragen

Kann sowohl beim Ausgangssachverhalt als auch bei den beiden Sachverhaltsvarianten auf Grund der Tatsache, dass die Maschine von GB nach Österreich versendet wird, von einer unmittelbaren Warenbewegung von GB zu CH und damit von einem Reihengeschäft ausgegangen werden?

Wenn ja, welche Nachweise können verlangt werden bzw welche Kriterien sind dafür maßgeblich (Gefahrenübergang, Transportpapiere)?

1.4. Lösung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Zu beachten ist, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG 1994 bestimmt werden kann (vgl UStR 2000 Rz 450; vgl auch EuGH, 6.4.2006, Rs C-245/04, EMAG Handel Eder, Rn 45).

Mit der Versendung der Waren erbringt GB eine innergemeinschaftliche Lieferung an Ö, für diesen ergibt sich daraus ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art 1 Abs 1 UStG 1994 in Österreich. Damit ein Reihengeschäft vorliegt, hätte die Maschine im Zuge dieser Warenbewegung und in Erfüllung der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH unmittelbar an den dritten Unternehmer CH gelangen müssen. Wenn dies nicht passiert, kann nicht vom Vorliegen eines Reihengeschäfts ausgegangen werden.

Demgegenüber ist der zwei Tage nach ihrem Eintreffen in Österreich durch CH veranlasste Transport der Maschine an den endgültigen Abnehmer SLO im Rahmen eines Reihengeschäfts zwischen Ö als erstem Lieferer, CH als erstem Abnehmer und SLO als letztem Abnehmer erfolgt. Voraussetzung hierfür ist, dass CH den Auftrag zum Warentransport anlässlich der Lieferung des Ö an ihn erteilt hat und somit eine mit dieser Lieferung verbundene Beförderung oder Versendung durch CH als Abnehmer gegeben ist. Diesfalls liegt bei der Lieferung des Ö an CH eine bewegte Lieferung iSd § 3 Abs 8 UStG 1994 vor, die als innergemeinschaftliche Lieferung beim Vorliegen der in Art 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei ist. Dieser innergemeinschaftlichen Lieferung steht ein innergemeinschaftlicher Erwerb des CH in Slowenien gegenüber, da dort die Warenbewegung endet (Art 40 MwSt-RL 2006/112/EG).

Bei der anschließenden Lieferung des CH an SLO handelt es sich um die ruhende Lieferung im Rahmen dieses Reihengeschäfts, bei der sich der Lieferort an jenem Ort befindet, an dem dem letzten Abnehmer SLO die Verfügungsmacht über die Maschine verschafft wird (§ 3 Abs 7 UStG 1994).

Da CH bei der innergemeinschaftlichen Lieferung mit seiner österreichischen UID auftritt, bewirkt er zufolge Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG 1994 einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich, der so lange besteht, bis er die Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Slowenien nachgewiesen hat und bei dem die Erwerbsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann (vgl UStR 2000 Rz 3777 mHa EuGH 22.04.2010, Rs C-536/08 und Rs C-539/08, *X und Facet BV/Facet Trading BV*).

Variante 1:

Da die Maschine bei der Lieferung des GB an Ö im Zuge des damit verbundenen Transports in das Lager des CH in Österreich und somit unmittelbar in dessen Verfügungsbereich gelangt, kann von einem Reihengeschäft zwischen GB als erstem Lieferer, Ö als erstem Abnehmer und CH als letztem Abnehmer ausgegangen werden.

Da GB die Maschine aus Großbritannien versendet, ist die Warenbewegung bei diesem Reihengeschäft der ersten Lieferung (d.h. der Lieferung des GB an Ö) zuzuordnen. Diese Lieferung wird in Großbritannien eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellen, weil die Warenbewegung in Österreich endet. Für Ö als Leistungsempfänger ist damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSd Art 1 iVm Art 3 Abs 8 erster Satz UStG 1994 in Österreich verbunden. Die zweite Lieferung im Rahmen dieses Reihengeschäfts, die Lieferung des Ö an CH, ist somit die ruhende Lieferung iSd § 3 Abs 7 UStG 1994. Diese Lieferung ist in Österreich steuerbar und steuerpflichtig und mangels Warenbewegung keine innergemeinschaftliche Lieferung. Die Verwendung der österreichischen UID des CH gegenüber seinem Lieferanten Ö führt diesfalls nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb iSd Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG 1994.

CH erbringt mit seiner Lieferung an den letzten Abnehmer SLO eine innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den Voraussetzungen des Art 7 UStG 1994 steuerfrei sein kann.

Variante 2:

Bei dieser Sachverhaltskonstellation kann – anders als bei Variante 1 – nicht von vorneherein davon ausgegangen werden, dass die Maschine unmittelbar an CH ge-

langt, da in dem Lager sowohl Waren für Ö als auch Waren für CH eingelagert werden können.

- Für die Annahme, dass die Maschine bereits zur Verfügung des CH und damit im Rahmen eines Reihengeschäfts in das Lager verbracht wird, muss Ö, der auf Grund der innergemeinschaftlichen Lieferung des GB mit Beginn der Warenbewegung über die Maschine umsatzsteuerrechtlich verfügberechtigt ist, die Verfüzungsmacht an der Maschine unmittelbar mit ihrem Eintreffen im Lager seinem Abnehmer CH übertragen. Ö muss CH dazu befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand verfügen zu können und weitere Dispositionen zu treffen. Dem Abnehmer CH muss wirtschaftlich die Substanz, der Wert und der Ertrag der Maschine zugewendet werden (vgl Scheiner/Kolacny/Caganek, Loseblatt-Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs 1, Anm 13). Entscheidend für die Verschaffung der Verfüzungsmacht ist auch eine diesbezügliche Willensübereinstimmung zwischen dem Lieferer Ö und dem Abnehmer CH (vgl Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 3 Abs 1, Anm 18, Ruppe/Achatz⁴, § 3, Tz 34). Maßgeblich für die Beantwortung der Frage, ob Verfüzungsmacht verschafft wurde, ist zwar das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, eine Vereinbarung über den Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs kann diesbezüglich aber Indizwirkung haben (vgl Ruppe/Achatz⁴, § 3, Tz 33 mwH). Im Hinblick darauf kann auf Grund der Vereinbarung zwischen Ö und CH, dass CH das Risiko und die Kosten für alle für ihn in das Lager verbrachten Waren trägt, und unter der Voraussetzung, dass nachvollzogen werden kann, dass die Maschine bereits auf Grund der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH bereits für diesen in das Lager gelangt ist (zB durch entsprechende Adressierung bzw Kennzeichnung in den Frachtdokumenten etc), von einem Reihengeschäft ausgegangen werden.
- Fehlen nachvollziehbare Vereinbarungen, aus denen eindeutig hervorgeht, dass die Maschine bereits zur Verfügung des CH in das Lager gelangt ist, liegt kein Reihengeschäft zwischen GB als erstem Lieferer, Ö als erstem Abnehmer und CH als letztem Abnehmer vor. Diesfalls ergibt sich die gleiche umsatzsteuerrechtliche Beurteilung wie beim Grundfall.

1.5. Anmerkung

Aus diesem Beispiel geht deutlich hervor, dass für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Lieferungen, an denen mehr als zwei Unternehmer beteiligt sind und bei denen weniger Warenbewegungen erfolgen, als Umsatzgeschäfte getätigten wurden, auf detaillierte Sachverhaltsangaben und eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht verzichtet werden kann, da andernfalls nicht festgestellt werden kann, welche der durchgeführten Lieferungen die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt, wo sich die einzelnen Lieferorte befinden etc Dies gilt auch für die Beantwortung der Frage, ob ein Reihengeschäft – und gegebenenfalls zwischen welchen Unternehmern – vorliegt (siehe in diesem Sinne auch EuGH vom 16.12.2010, Rs C-430/09, Euro Tyre Holding BV, Rn 27 bzw Rn 44, sowie EuGH vom 27.9.2012, Rs C-587/10, VSTR, Rn 32 ff).

Fehlen daher wesentliche Informationen zum Sachverhalt, kann eine eindeutige und abschließende Beurteilung – wie im Folgenden gezeigt wird – nicht vorgenommen werden:

Im Ausgangssachverhalt ist die Lieferung des GB an Ö eine bewegte Lieferung iSd § 3 Abs 8 UStG 1994, die bei Vorliegen der Voraussetzungen eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein kann und – da sie in Österreich endet – beim Abnehmer Ö zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führt.

Gelangt die Maschine aber – anders als im Ausgangssachverhalt – im Zuge dieser Warenbewegung und in Erfüllung der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH unmittelbar an den dritten Unternehmer CH, liegt bereits ein Reihengeschäft zwischen GB, Ö und CH vor (wie zB auch in Variante 1 und Variante 2 unter den dort näher beschriebenen Voraussetzungen). Um diese Schlussfolgerung ziehen zu können, sind jedoch eindeutige Hinweise, Unterlagen bzw Informationen erforderlich, aus denen abgeleitet werden kann, dass CH bereits in Folge dieser Warenbewegung und in Erfüllung der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH die Verfügungsmacht über die Maschine erhalten hat. Allein aus dem Umstand, dass CH die Maschine zwei Tage nach ihrem Eintreffen im Lager des Ö versendet hat, kann hingegen noch nicht abgeleitet werden, dass dem ein Reihengeschäft zwischen GB, Ö und CH vorausgegangen sein muss, auf Grund dessen CH bereits über die Maschine verfügberechtigt ist.

Gleiches gilt für die Frage, ob die durch CH veranlasste Warenbewegung nach Slowenien im Rahmen eines Reihengeschäfts erfolgt ist. Für den Ausgangssachverhalt hat sich gezeigt, dass dies nur unter der Voraussetzung möglich ist, dass CH den Auftrag zum Warentransport bereits anlässlich der Lieferung des Ö an ihn erteilt hat und somit eine mit der Lieferung des Ö an CH verbundene Beförderung oder Versendung durch CH als Abnehmer gegeben ist. Auf diesen Umstand wurde im oben beschriebenen Ausgangssachverhalt explizit hingewiesen.

Deutet hingegen nichts darauf hin, dass die von Österreich ausgehende Warenbewegung nach Slowenien in Erfüllung der Liefervereinbarung zwischen Ö und CH erfolgt ist, kann nicht von einem Reihengeschäft ausgegangen werden, da lediglich feststeht, dass die Maschine zunächst aus Großbritannien nach Österreich geliefert wurde und CH zu einem späteren Zeitpunkt die Warenbewegung veranlasst hat. Hierfür kann zwar unterstellt werden, dass CH über die Maschine umsatzsteuerrechtlich verfügberechtigt gewesen sein muss, die Frage, wann bzw wie CH tatsächlich die Verfügungsmacht über die Maschine erlangt hat, ist damit aber noch nicht beantwortet. Die Verfügungsmacht muss nicht zwingend iSd § 3 Abs 8 UStG 1994 im Zuge dieser Warenbewegung verschafft worden sein, sondern könnte durchaus schon vor Beginn der Warenbewegung auf andere Art und Weise iSd § 3 Abs 7 UStG 1994 übertragen worden sein. Ob Ö für seine Lieferung an CH österreichische Mehrwertsteuer verrechnet hat oder nicht, kann in diesem Zusammenhang allenfalls Indizwirkung haben, da Ö auch im Falle einer innergemeinschaftlichen Lieferung die österreichische Mehrwertsteuer verrechnen könnte, wenn CH über keine gültige slowenische UID verfügt.

Auch bei der zweiten Sachverhaltsvariante – wie schon oben dargestellt – sind auf Grund des Umstands, dass die Maschine sowohl zur Verfügung des Ö als auch zur Verfügung des CH in das Lager gelangt sein kann, mehrere Lösungen möglich und konnte insofern keine eindeutige und abschließende Lösung gefunden werden.

Zusammengefasst ergibt sich somit, dass aus den vorliegenden Vereinbarungen zwischen den beteiligten Unternehmen, Belege über Warenflüsse, Rechnungen und anderen Dokumenten etc die erforderlichen Informationen gewonnen werden müssen, um einen Sachverhalt endgültig beurteilen zu können, wohingegen keine Schlussfolgerungen gezogen bzw steuerrechtliche Beurteilungen vorgenommen werden sollten, die nicht durch entsprechende Hinweise, Unterlagen oder Ähnliches untermauert werden oder noch Fragen offenlassen, um unrichtige steuerrechtliche Würdigungen mit allen damit verbundenen Konsequenzen (zB hinsichtlich Rechnungslegung, allfälliger Steuerfreiheit, innergemeinschaftlicher Erwerbe iSd Art 3 Abs 8 zweiter Satz UStG 1994 ohne Recht zum Vorsteuerabzug etc) zu vermeiden.

2. Reihengeschäft – Zuordnung der bewegten Lieferung

2.1. Bezughabende Norm

§ 3 Abs 7 und Abs 8 UStG 1994, UStR 2000 Rz 450

2.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer D (Deutschland) bestellt 100 Tonnen Weizen bei Ö2, dieser bezieht den Weizen von Ö1.

Ö1 verkauft den Weizen an Ö2 und lässt diesen mittels Donauschiff von Österreich an D nach Deutschland befördern.

Variante: Im Zeitpunkt des Verkaufs von Ö1 an Ö2 befindet sich der Weizen bereits auf dem Donauschiff in Österreich auf dem Weg nach Passau (Deutschland). Der Eigentumsübergang von Ö1 an Ö2 erfolgt durch Übergabe handelsrechtlicher Traditionspapiere, weiters wird vereinbart, dass Ö1 den Weizen für Ö2 nach Passau transportiert.

2.3. Fragen

Liegt eine unmittelbare Warenbewegung von Ö1 an D und somit ein Reihengeschäft vor?

Wenn ja, welche ist die bewegte Lieferung?

Welche Rolle spielen Lieferkonditionen (Incoterms) für den Lieferort?

2.4. Lösung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, bei denen dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Zu beachten ist, dass die Umsätze (gedanklich) zeitlich hintereinander stattfinden, der Ort der einzelnen Umsätze jeder für sich bestimmt werden muss und nur für einen Umsatz in der Reihe der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs 8 UStG 1994 bestimmt werden kann (vgl UStR 2000 Rz 450; vgl auch EuGH 6.4.2006, Rs C-245/04, *EMAG Handel Eder*, Rn 45).

Im gegenständlichen Fall gelangt der Weizen auf Grund der durch Ö1 veranlassten Warenbewegung unmittelbar an den letzten Abnehmer D, sodass von einem Reihengeschäft ausgegangen werden kann.

Da Ö1 als erster Lieferer die Warenbewegung veranlasst, ist die erste Lieferung, die Lieferung des Ö1 an Ö2, die bewegte Lieferung iSd § 3 Abs 8 UStG 1994. Da die dabei stattfindende Warenbewegung von Österreich ausgehend in einem anderen Mitgliedstaat (Deutschland) endet, liegt hier außerdem eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, die unter den in Art 7 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steuerfrei sein kann. Die innergemeinschaftliche Lieferung des Ö1 führt für Ö2 zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.

Bei der nachfolgenden zweiten Lieferung des Ö2 an den letzten Abnehmer D handelt es sich um die ruhende Lieferung, für die der Lieferort aus österreichischer Sicht nach § 3 Abs 7 UStG bestimmt wird, und die an jenem Ort steuerbar ist, an dem D die Verfügungsmacht über den Weizen verschafft wird, somit am Bestimmungsort in Deutschland.

Variante:

Der Abnehmer Ö2 beauftragt anlässlich der Übergabe der handelsrechtlichen Traditionspapiere den ersten Lieferer Ö1 damit, die Warenbewegung an einen von Ö2 fest-

gelegten Bestimmungsort an seinen Abnehmer D durchzuführen. Ö1 führt nunmehr im Auftrag des Ö2 den weiteren Transport des Weizens zu D durch. Damit liegt bei dieser Sachverhaltskonstellation ebenfalls ein Reihengeschäft vor, da der Weizen bei diesen beiden Lieferungen unmittelbar vom ersten Lieferer Ö1 zum letzten Abnehmer D transportiert wird. Die erste Lieferung, die Lieferung des Ö1 an Ö2, ist dabei die bewegte Lieferung iSd § 3 Abs 8 UStG 1994. Die für die Lieferung relevante Beförderung beginnt an dem Ort, wo sich der Weizen zum Zeitpunkt befindet, in dem die Entscheidung getroffen und umgesetzt wird, die Ware an den Empfänger zu befördern. Da sich das Donauschiff zu diesem Zeitpunkt in Österreich befindet und die Ware nach Passau (Deutschland) befördert wird, ist die Lieferung des Ö1 an Ö2 eine innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den Voraussetzungen des Art 7 UStG 1994 steuerfrei ist. Die Übergabe der hadelsrechtlichen Traditionspapiere führt hier zwar zu einer Eigentumsübertragung, für die Beurteilung des Lieferortes nach § 3 Abs 8 UStG 1994 ist sie aber ohne Bedeutung.

Da die Warenbewegung bei der innergemeinschaftlichen Lieferung des Ö1 an Ö2 in Passau (Deutschland) endet, führt dies für Ö2 zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland.

Bei der nachfolgenden zweiten Lieferung des Ö2 an den letzten Abnehmer D handelt es sich um die ruhende Lieferung, für die sich der Lieferort aus österreichischer Sicht nach § 3 Abs 7 UStG bestimmt, und in Passau (Deutschland) liegt.

Das UStG 1994 legt für jene Fälle, in denen im Zusammenhang mit einer Lieferung eine Warenbewegung stattfindet, in § 3 Abs 8 zwingend fest, dass sich der Lieferort dort befindet, wo die Warenbewegung beginnt. Es kann somit bei Lieferungen iSd § 3 Abs 8 UStG 1994 durch zivilrechtliche Vereinbarungen zum Gefahrenübergang bzw Lieferkonditionen wie zB die so genannten „Incoterms“ zu keiner davon abweichenden Beurteilung kommen (siehe auch Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 3 Abs 8, Anm 8). Die Lieferkonditionen (zB Incoterms) können allerdings zur Feststellung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts berücksichtigt werden.

2.5. Anmerkung

Auch hier treffen der Ausgangssachverhalt und die Sachverhaltsvariante die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Lieferungen zwischen drei Unternehmen, bei denen nur eine Warenbewegung stattgefunden hat, und die Frage, ob Reihengeschäfte vorliegen.

Im Unterschied zum Ausgangssachverhalt hatte bei der Sachverhaltsvariante die Warenbewegung schon begonnen, bevor Ö2 als Abnehmer der später durchgeföhrten Lieferung des Ö1 feststand.

Wesentlich ist hier, dass nur auf Grund der Tatsache, dass Ö2 im Zuge seiner Lieferung auch eine gesonderte Vereinbarung mit Ö1 über den Transport des Weizens, der zu diesem Zeitpunkt schon begonnen hatte, getroffen hat, von einer „bewegten“ Lieferung ausgegangen werden kann, für die sich der Lieferort nach § 3 Abs 8 UStG 1994 bestimmt und der sich dort befindet, wo diese (neue) Warenbewegung beginnt. Für eine Lieferung iSd § 3 Abs 8 UStG 1994 ist somit eine eigens anlässlich dieser Lieferung veranlasste Warenbewegung erforderlich (in diesem Sinne auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Loseblattkommentar zur Mehrwertsteuer, § 3 Abs 7, Anm 3a).

Wird demgegenüber der Weizen während des Transportvorgangs durch Übergabe von Traditionspapieren geliefert, ohne dass Ö2 und Ö1 anlässlich dieser Lieferung eine Vereinbarung über die Warenbewegung treffen, gelangt nicht § 3 Abs 8 UStG 1994, sondern § 3 Abs 7 UStG 1994 zur Anwendung. Der Lieferort des Weizens ist danach

jener Ort bzw jene Stelle, an der sich der Weizen zum Zeitpunkt der Übergabe der Traditionspapiere befunden hat (siehe hierzu auch Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 3 Abs 7, Anm 3; Pernegger in Melhardt/Tumpel, § 3 Rz 173 sowie UStR 2000 Rz 422). Dass für die Anwendbarkeit des § 3 Abs 8 UStG 1994 eine eigene Vereinbarung über die Warenbewegung erforderlich ist und der bloße Umstand, dass der Weizen ohnehin transportiert wird, hierfür nicht ausreicht, ergibt sich zudem auch daraus, dass diesfalls die Warenbewegung bereits am Abgangsort des Schiffes begonnen hätte und zu diesem Zeitpunkt Ö1 seinen späteren Abnehmer Ö2 noch nicht kannte. § 3 Abs 8 UStG 1994 setzt aber voraus, dass der Abnehmer bei Beginn der Beförderung oder Versendung bereits feststeht (siehe Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, § 3 Abs 8 Anm 3; Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, § 3 Anm 189; Ruppe/Achatz⁴, § 3 Anm 162 und 165 sowie UStR 2000 Rz 449).

Obwohl mit der Übergabe handelsrechtlicher Traditionspapiere unbestritten Verfügungsmacht übertragen werden kann, führt hier der Umstand, dass der Abnehmer Ö2 den Lieferer Ö1 explizit auch mit dem Transport des Weizens beauftragt hat, dazu, dass § 3 Abs 7 UStG 1994 durch § 3 Abs 8 UStG 1994 verdrängt wird.

§ 3 Abs 8 UStG 1994 ist somit im Verhältnis zu § 3 Abs 7 UStG 1994 die speziellere Bestimmung und als solche vorrangig anzuwenden.

Zweifelsfragen zur Normverbrauchsabgabe und zur Kraftfahrzeugsteuer

Abteilungen VI/5 (Gebühren und Verkehrsteuern) und VI/9 (Verbrauchsteuern und Umweltabgaben), BMF
Bundesweite Fachbereiche Umsatzsteuer sowie Zoll und Verbrauchsteuern, SZK

1. NoVA- und KfzSt-Pflicht bei inländischem Hauptwohnsitz und Einzelunternehmen im Ausland

1.1. Bezughabende Normen

§ 1 Z 3 NoVAG 1991 und § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 iVm § 82 Abs 8 KFG 1967,
NoVAR 2008 Rz 33 ff, MVSKR Rz 31 ff

1.2. Sachverhalt

Eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland arbeitet als selbständiger Ingenieur im benachbarten Ausland. Das gegenständliche Kfz ist unter der Anschrift seines Einzelunternehmens in Deutschland zugelassen; es wird sowohl für die fast täglichen Fahrten Wohnung–Betrieb–Wohnung und für betrieblich bedingte Fahrten, die ausschließlich vom Büro erfolgen, genutzt. Die betrieblichen Fahrzeugkosten sind als Betriebsaufwand im deutschen Unternehmen verbucht.

Nach der Judikatur (UFS vom 11.3.2009, RV/0064-S/09 und VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276) liegt bei einem Sachverhalt, bei welchem ein auf den Standort eines Einzelunternehmers in Deutschland, dieser mit Hauptwohnsitz im Inland, zugelassenes Kfz vom Unternehmer vom Betriebsstandort aus verwendet wird, dann eine überwiegende bzw nahezu ausschließliche Verwendung für betriebliche Zwecke vor, wenn dieser Anteil an den Gesamtfahrten zumindest über 80% beträgt und die Fahrten weitgehend im deutschen Raum stattfinden. Bei einer konkreten betrieblichen Verwendung von 85% sei im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der Umstände laut UFS und VwGH nicht von einem dauernden Standort in Österreich auszugehen, da nahezu ausschließlich vom Betriebsstandort (Deutschland) aus über das Kfz verfügt und sein Einsatz für betriebliche Zwecke von dort aus geplant werde.

Im gegenständlichen Fall ist der betriebliche Einsatz des Kfz bei 57%. Nach Ansicht des UFS (UFS vom 24.10.2012, RV/0642-S/09) reicht ein bloßes Überwiegen (54%) nicht aus, um den Standort im Inland zu begründen.

1.3. Frage

Wie soll zukünftig vorgegangen werden?

1.4. Lösung

Gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 unterliegt der Normverbrauchsabgabe die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 oder Z 2 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 oder § 12a erfolgt ist. Als erstmalige Zulassung gilt auch die Zulassung eines Fahrzeugs, das bereits im Inland zugelassen war, aber nicht der Normverbrauchsabgabe unterlag oder befreit war, sowie die Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz zuzulassen wäre, ausgenommen es wird ein Nachweis über die Entrichtung der Normverbrauchsabgabe erbracht.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne die kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden (widerrechtliche Verwendung).

In § 40 Abs 1 KFG 1967 wird im Zusammenhang mit der Behördenzuständigkeit für die Zulassung eines Kraftfahrzeuges (oder Anhängers) bestimmt, dass als dauernder Standort eines Fahrzeuges der Hauptwohnsitz des Antragstellers gilt, bei Fahrzeugen von Unternehmen der Ort, von dem aus der Antragsteller über das Fahrzeug hauptsächlich verfügt. Dieser Definition kommt eine über den Anwendungsbereich des § 40 KFG 1967 hinausgehende Bedeutung unter anderem bei der Regelung des § 82 Abs 8 KFG 1967 zu. Nach dieser Bestimmung sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebraucht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Nach § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 KFG eingehalten werden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Beurteilung, ob ein Fahrzeug seinen dauernden Standort entgegen der in § 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967 normierten Standortvermutung nicht im Bundesgebiet hat, Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs voraus, aus denen sich hinreichende Anhaltspunkte ergeben, ob das Fahrzeug bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung für Zwecke der Vollziehung des KFG 1967 einem bestimmten Ort außerhalb des Bundesgebietes zugeordnet werden muss oder nicht (vgl VwGH 19.3.2003, 2003/16/0007; VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288).

In dem im Sachverhalt unter Pkt 1.1. angeführten Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0276, hat der VwGH unter Bekräftigung der zitierten Rechtsprechung auf die Verwendung des Fahrzeuges abgestellt und in diesem Erkenntnis als entscheidungswesentlich hervorgehoben, „*dass die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges von über 85 % sich nahezu ausschließlich im süddeutschen Raum vollzieht. Allfällige Wartungs- und Reparaturarbeiten an diesem Fahrzeug werden am Betriebsstandort durchgeführt. Dazu kommt, dass nach den Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde auch der überwiegende Teil der Privatfahrten in Deutschland vorgenommen wird.*“ Hinsichtlich der Art und Weise der Verwendung wurde dabei festgestellt, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug nach der in diesem Erkenntnis dargelegten Sachverhaltskonstellation im ausländischen Betrieb sowohl vom Unternehmer als auch von den Angestellten für tägliche (Betriebs-) Fahrten, zB Post, Bank, Baustellen, Kunden, Bauämter, Behörden oder Besorgungsfahrten zu Lieferanten, verwendet wurde. Auf Grundlage dieses Sachverhalts bzw aufgrund der unstrittig weitaus überwiegend nicht in Österreich festgestellten betrieblichen und privaten Verwendung ist der VwGH sodann von der zulässigen Erbringung des Gegenbeweises iSd § 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967 ausgegangen.

Vergleichbar hat auch der UFS hinsichtlich eines für betriebliche Zwecke in Deutschland verwendeten Fahrzeuges entschieden, welches vom Berufungswerber und seinen Angestellten nahezu ausschließlich im deutschen Raum und für betriebliche Zwecke

verwendet wurde. In einer Gesamtbetrachtung nimmt der UFS den Standort des Fahrzeugs am Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers in Deutschland und nicht am Wohnsitz des Berufungswerbers in Österreich an, mag das Fahrzeug auch für die Fahrten zwischen dem Wohnsitz und dem Betrieb des Berufungswerbers verwendet werden (UFS 11.3.2009, RV/0064-S/09).

Daraus ergibt sich, dass für die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967 nicht (nur) auf das „*bloße Überwiegen*“ hinsichtlich der im Ausland zurückgelegten Kilometer (im Sinne einer 50%-Grenze) abzustellen ist. Aus der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich vielmehr, dass diese Frage auf Grundlage konkreter Feststellungen über den regelmäßigen Ort sowie die Art und Weise der Verwendung des Fahrzeugs im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der ermittelten Umstände zu beurteilen ist und die Erbringung des Gegenbeweises nach § 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967 eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung des Fahrzeugs (mindestens 80% der Gesamtfahrten) nahezu ausschließlich im Ausland jedenfalls zur Voraussetzung hat.

Im gegenständlichen Fall gilt die Standortvermutung des § 82 Abs 8 KFG 1967 und ist das unter der Anschrift des Einzelunternehmens in Deutschland zugelassene Fahrzeug bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Nach § 82 Abs 8 erster Satz KFG 1967 wird ein Abgehen von der gesetzlichen Standortvermutung (im Inland) ausdrücklich von der Erbringung des Gegenbeweises abhängig gemacht.

Laut aufgezeigtem Sachverhalt ist im gegenständlichen Fall ein betrieblicher Einsatz des Kfz von 57% gegeben. Auf dieser Grundlage ist nach der zit Rechtsprechung des VwGH von einem dauernden Standort im Inland auszugehen und das Fahrzeug somit im Inland zum Verkehr zuzulassen. Im Hinblick auf die Zulassungsverpflichtung ist für das Fahrzeug NoVA-Pflicht nach § 1 Z 3 NoVAG 1991 eingetreten und unterliegt das Fahrzeug der KfzSt-Pflicht gemäß § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992.

1.5. Anmerkung

Mit der Änderung des § 82 Abs 8 KFG 1967 durch das Bundesgesetz BGBl I Nr 26/2014 wurde klargestellt, dass die Verwendung von Fahrzeugen ohne inländische Zulassung, aber mit Standortvermutung im Inland nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in Österreich zulässig ist und dass diese Monatsfrist durch eine vorübergehende Verbringung ins Ausland nicht unterbrochen wird.

Die Gesetzesänderung war notwendig geworden, weil der VwGH – in Abkehr sowohl von seiner bisherigen Rechtsprechung als auch von der bisherigen Verwaltungsübung (vgl zB Erlass des BMVIT vom 15.7.2013, GZ BMVIT-179.474/0012-IV/ST4/2013) – entschieden hatte, dass die Einbringung in das Bundesgebiet gemäß § 82 Abs 8 KFG 1967 der Einbringung gemäß § 79 KFG 1967 entspricht (VwGH vom 21.11.2013, 2011/16/0221). Die Monatsfrist bis zur erforderlichen inländischen Zulassung würde daher mit jeder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland oder ins übrige Gemeinschaftsgebiet neu zu laufen beginnen, was wiederum bedeuten würde, dass Personen mit Hauptwohnsitz im Inland Fahrzeuge mit ausländischen Kennzeichen dauerhaft im Inland verwenden dürfen, sofern sie einmal im Monat mit dem Fahrzeug Österreich verlassen.

Da die Änderung des § 82 Abs 8 KFG im Ergebnis zu keiner inhaltlichen Änderung geführt hat, konnte die Bestimmung rückwirkend zu jenem Zeitpunkt in Kraft treten, zu dem die Einmonatsfrist (anstelle der bis dahin geltenden 3-Tage-Frist) in § 82 Abs 8 KFG 1967 verankert worden war, somit am 14.8.2002.

Mit Erlass des BMF vom 29.4.2014, BMF-010220/0067-VI/9/2014, wurden die Finanzämter ersucht, in allen offenen Fällen im Sinne dieser Rechtsauffassung vorzugehen.

2. Abgabenrechtliche Beurteilung bei grenzüberschreitender Fahrzeugverwendung

2.1. Bezughabende Normen

§ 1 Z 3 NoVAG 1991 und § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 iVm § 82 Abs 8 KFG 1967, NoVAR 2008 Rz 33 ff, MVSKR Rz 31 ff

2.2. Sachverhalt

In den folgenden Fällen verfügt der ausländische Arbeitgeber über keine inländische Betriebsstätte und das jeweilige Fahrzeug wird im Ausland (betrieblich) verwendet. In den Fällen 1 bis 3 ist dem Arbeitnehmer vereinbarungsgemäß die Nutzung des unentgeltlich zur Verfügung gestellten Firmenfahrzeuges nur für Fahrten Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung gestattet.

1. Ein Arbeitnehmer mit inländischem Wohnsitz verwendet ein Firmenfahrzeug (deutscher Arbeitgeber) zu 80% für Fahrten Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung sowie zu 20% für betriebliche Fahrten.
2. Ein Arbeitnehmer mit inländischem Wohnsitz verwendet ein Firmenfahrzeug (deutscher Arbeitgeber) zu 20% für Fahrten Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung sowie zu 80% für betriebliche Fahrten.
3. Ein Arbeitnehmer mit inländischem Wohnsitz verwendet ein Firmenfahrzeug (deutscher Arbeitgeber) zu 85% für betriebliche Fahrten sowie zu 15% für Fahrten Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung.
4. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit inländischem Wohnsitz verwendet ein Firmenfahrzeug (deutsche Gesellschaft) überwiegend in Deutschland, kehrt jedoch täglich zum Wohnort in Österreich zurück.

2.3. Fragen

Unterliegen die Sachverhalte der NoVA und der KfzSt?

Wem wird die NoVA und KfzSt vorgeschrieben?

2.4. Lösung

a) Steuerbarkeit nach dem NoVAG 1991 und KfzStG 1992 – Fälle 1 bis 3

Die NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 bzw die KfzSt-Pflicht gemäß § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 hinsichtlich eines im Inland verwendeten Kraftfahrzeuges mit ausländischem Kennzeichen hat zur Voraussetzung, dass das Kraftfahrzeug im Inland zum Verkehr zuzulassen wäre. Für die Beurteilung der inländischen Zulassungsverpflichtung sind die Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes (KFG) 1967 heranzuziehen. Nach § 82 Abs 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht oder in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dem dauernden Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet zulässig. Eine vorübergehende Verbringung aus dem Bundesgebiet unterbricht diese Frist nicht. Nach Ablauf eines Monats ab der erstmaligen Einbringung in das Bundesgebiet sind der Zulassungsschein und die Kennzeichentafeln der Behörde, in deren örtlichem Wirkungsbereich sich das Fahrzeug befindet, abzuliefern. Nach § 79 KFG 1967 ist das Verwenden von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischem

Zweifelsfragen zur Normverbrauchsabgabe und zur Kraftfahrzeugsteuer

Kennzeichen, die keinen dauernden Standort im Bundesgebiet haben, auf Straßen mit öffentlichem Verkehr unbeschadet zollrechtlicher und gewerberechtlicher Vorschriften nur zulässig, wenn die Fahrzeuge vor nicht länger als einem Jahr in das Bundesgebiet eingebraucht wurden und wenn die Vorschriften der §§ 62, 82 und 86 KFG eingehalten werden.

In den Fällen 1 bis 3 beschäftigt ein deutscher Arbeitgeber einen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Österreich und stellt ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung, welches der Arbeitnehmer neben den betrieblichen Fahrten auch für die Fahrten Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung verwendet. Die drei Fälle unterscheiden sich hinsichtlich des prozentuellen Verhältnisses zwischen den betrieblichen Fahrten und den Fahrten Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung.

Grundsätzlich ist eine strikte prozentuelle Aufteilung nicht entscheidend, sondern aus der Gesamtbetrachtung der Verhältnisse ist zu entscheiden, wo der Standort des Kfz ist. Die Prozentsätze können nur im Rahmen dieser Gesamtschau beachtlich sein.

In allen unter 1 bis 3 angeführten Fällen wird das Fahrzeug ausschließlich für betriebliche Zwecke des ausländischen Arbeitgebers (im Ausland) und für Fahrten zwischen Wohnung–Arbeitsstätte–Wohnung verwendet und ist eine weitergehende Nutzung des Arbeitnehmers für private Zwecke ausgeschlossen. Auf dieser Grundlage ist das Fahrzeug dem ausländischen Arbeitgeber zuzurechnen. Davon ausgehend liegt in den Fällen 1 bis 3 daher der Standort des Kfz im Ausland.

b) Steuerbarkeit nach dem NoVAG 1991 und KfzStG 1992 – Fall 4

Der geschäftsführende Gesellschafter kann gegenüber einem „echten“ Arbeitnehmer über das Kfz unbeschränkt verfügen, sodass der Standort des Kfz an seinem Wohnsitz vermutet wird. Der geschäftsführende Gesellschafter hat die Möglichkeit, diese Standortvermutung dadurch zu widerlegen, dass er einen konkreten dauernden Standort des Kfz im Ausland nachweist (VwGH 23.10.2001, 2001/11/0288; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0025).

Fährt der geschäftsführende Gesellschafter nachweislich vom ausländischen Betriebsstandort aus zu mehr als 80% betrieblich veranlasst im Ausland (ohne Fahrtstrecke Wohnsitz–Betrieb–Wohnsitz), dann besteht der konkrete dauernde Standort des Kfz an diesem ausländischen Betriebsstandort. Andernfalls – zB wenn betriebliche Fahrten auch vom inländischen Hauptwohnsitz angetreten werden und dadurch die 80%-Grenze unterschritten wird – wird die Standortvermutung im Inland nicht widerlegt.

Bei Vorliegen einer NoVA-Pflicht gemäß § 1 Z 3 NoVAG 1991 sind Abgabenschuldner nach § 4 Z 3 NoVAG 1991 der Zulassungsbesitzer und derjenige, der das Fahrzeug verwendet, Gesamtschuldner. Als NoVA-Schuldner kommen somit der ausländische Zulassungsbesitzer bzw der Verwender (Geschäftsführer mit Hauptwohnsitz im Inland) in Betracht (vgl VwGH 24.11.2011, 2009/16/0212).

Gemäß § 3 Z 2 KfzStG 1992 ist bei einem in einem ausländischen Zulassungsverfahren zugelassenen Kfz die Person, die das Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland verwendet, Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer; die KfzSt darf daher ausschließlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer vorgeschrieben werden.

3. Widerrechtliche Verwendung des Probefahrtkennzeichens

3.1. Bezughabende Normen

§ 2 Abs 1 Z 3 und § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG

3.2. Sachverhalt

Der Steuerpflichtige betreibt ein Chiptuning-Unternehmen. Von der BH wurde ein Probekennzeichen am 24.7.1997 zugewiesen. Zwei betriebliche Fahrzeuge (Van und Luxussportwagen) werden mit dem Probefahrtkennzeichen benutzt; NoVA wurde für beide Fahrzeuge bezahlt. Weiters besitzt er ein Privatfahrzeug (VW Golf, 15 Jahre alt). Im Zuge einer Kontrolle der Finanzpolizei wurde der Steuerpflichtige mit dem Luxussportwagen mit Probefahrtkennzeichen angehalten; ein Fahrtenbuch wurde nicht mitgeführt, Eintragungen wurden nicht vorgenommen. Hinsichtlich des Van brachte er vor, dass er mit diesem Testfahrten durchführen würde. Trotz Aufforderns legte er die Testergebnisse nicht vor, weil sie geheim seien. Weiters argumentiert er, dass es im KFG nur eine dreijährige Aufbewahrungsfrist gebe.

3.3. Frage

Kann für beide Fahrzeuge die KfzSt vorgeschrieben werden?

3.4. Lösung

Werden mit einem Kfz, das mit einem Probefahrtkennzeichen benutzt wird, keine Probefahrten im kraftfahrrichtlichen Sinn (§ 45 KFG 1967) unternommen, fehlt für die betroffenen Kfz die kraftfahrrichtlich erforderliche Zulassung für die Verwendung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr; es liegt daher eine widerrechtliche Verwendung iSd § 1 Abs 1 Z 3 KfzStG 1992 vor (MVSKR Rz 74). Probefahrten liegen u.a. dann nicht vor, wenn der Nachweis über die Verwendung (§ 45 Abs 6 KFG 1967) nicht geführt wird bzw Eintragungen nicht vorgenommen werden.

Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden (§ 132 Abs 1 zweiter Satz BAO). Diese Bestimmung gilt auch dann, wenn in außerabgabenrechtlichen Normen eine kürzere Aufbewahrungsfrist vorgesehen ist. Da die Steuerbefreiung für Kfz, die mit Probefahrtkennzeichen benutzt werden (§ 2 Abs 1 Z 3 KfzStG), unter anderem nur dann greift, wenn der entsprechende Nachweis gemäß § 45 Abs 6 KFG geführt wird, ist dieser Nachweis für die Abgabenerhebung von Bedeutung; es kommt daher die abgabenrechtliche Aufbewahrungsfrist zum Tragen.

3.5. Anmerkung

Damit im vorliegenden Fall eine steuerbefreite Probefahrt vorliegt, müssen folgende Punkte erfüllt sein:

1. Es muss eine Probefahrt iSd § 45 Abs 1 KFG sein:

- Fahrten zur Feststellung der Gebrauchsfähigkeit oder der Leistungsfähigkeit von Fahrzeugen oder ihrer Teile oder Ausrüstungsgegenstände oder Fahrten, um Fahrzeuge vorzuführen
- Fahrten zur Überführung eines Fahrzeuges an einen anderen Ort im Rahmen des Geschäftsbetriebes
- Fahrten zur Überführung des Fahrzeuges durch den Käufer bei der Abholung des Fahrzeuges vom Verkäufer
- Fahrten zum Ort der Begutachtung oder Überprüfung des Fahrzeuges iSd Kraftfahrgesetzes (Typengenehmigung, Einzelgenehmigung, Zulassung)
- das Überlassen des Fahrzeuges mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht bis 3.500 kg an einen Kaufinteressenten für die Dauer von bis zu maximal 72 Stunden, wobei auch Fahrtunterbrechungen zulässig sind

Zweifelsfragen zur Normverbrauchsabgabe und zur Kraftfahrzeugsteuer

Einem Chiptuning-Unternehmer kann die Probefahrtbewilligung erteilt werden, um die Gebrauchsfähigkeit der Chips (in fremden, aber auch in eigenen Fahrzeugen) zu testen.

2. Vor jeder Probefahrt sind folgende Daten in einem (formfreien) Nachweis zu erfassen:
 - Name des Lenkers
 - Datum, wobei empfohlen wird, die Uhrzeit ebenfalls aufzuzeichnen
 - Marke und Type des Kfz
 - Fahrgestellnummer bzw die letzten sieben Stellen der Fahrzeugidentifizierungsnummer des Kfz; wenn das Kfz zugelassen ist, kann anstelle der Fahrzeugstellnummer das Kennzeichen eingetragen werden.
3. Es sind während der Probefahrt die Probefahrtkennzeichen anzubringen sowie der Probefahrtschein mitzuführen.
4. Wenn die Probefahrt von jemand anderem als dem Probefahrt-Bewilligungsbesitzer durchgeführt wird, hat dieser dem Lenker unter bestimmten Umständen eine (gebührenfreie) Bescheinigung über das Ziel und den Zweck der Probefahrt auszustellen.

4. NoVA-Vergütung bei Verbringung bzw Lieferung eines Kraftfahrzeugs ins Ausland

4.1. Bezughabende Norm

§ 12a NoVAG 1991, NoVAR 2008 Rz 932

4.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer (kein Kfz-Handel) mit Sitz in Österreich verkauft im Oktober 2013 einen Pkw (Audi A4 Bj 2007) an ein deutsches Autohaus (befugter Fahrzeughändler; kein Inlandsbezug). Für dieses Fahrzeug wurde 2007 NoVA entrichtet.

4.3. Fragen

Der deutsche Kfz-Händler möchte die NoVA-Vergütung nach § 12a NoVAG 1991 beanspruchen. Ist das zulässig? Macht es einen Unterschied, ob der österreichische Unternehmer das Kfz nach Deutschland liefert oder der deutsche Händler das Kfz in Österreich abholt?

Wenn die Vergütung dem deutschen Kfz-Händler zusteht, welches Finanzamt ist zuständig? Erfolgt der Antrag mittels NOVA-1-Formular?

4.4. Lösung

§ 12a NoVAG 1991 erster Satz lautet:

„Wird ein Fahrzeug

- durch den Zulassungsbesitzer selbst nachweisbar ins Ausland verbracht
- nach Beendigung der gewerblichen Vermietung im Inland durch den Vermieter nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert
- durch einen befugten Fahrzeughändler nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert
- durch einen Unternehmer, der das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt hat, nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert,

dann wird auf Antrag die Abgabe vom gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland vergütet.“

In sämtlichen der in § 12a NoVAG 1991 normierten Fälle der NoVA-Vergütung ist Voraussetzung, dass ein Fahrzeug nachweisbar vom Inland ins Ausland gelangt. Zusätzliche Voraussetzung ist die Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland.

Bei dem in § 12a NoVAG 1991 zwingend geforderten Tatbestandsmerkmal, dass das Fahrzeug vom Inland ins Ausland gelangt, unterscheidet § 12a NoVAG 1991 grundsätzlich zwei Fallkonstellationen. Einerseits kann die NoVA-Vergütung iSd § 12a NoVAG 1991 ohne Änderung der Verfügungsmacht an dem Fahrzeug auf Grund eines Verbringungstatbestands (ins Ausland „verbracht“) oder mit Änderung der Verfügungsmacht an dem Fahrzeug auf Grund eines Liefertatbestands (ins Ausland „geliefert“) ausgelöst werden. Hinsichtlich des Begriffs Lieferung ist dabei auf den Lieferbegriff iSd UStG 1994 abzustellen (vgl § 1 NoVAG 1991).

Im vorliegenden Fall erfolgt die grenzüberschreitende Fahrzeuggbewegung vom Inland ins Ausland nicht auf Grund eines unternehmensinternen Verbringens durch das deutsche Autohaus bzw den deutschen Fahrzeughändler (zur eigenen Verfügung). Geschäftsgrundlage ist vielmehr ein Kaufvertrag zwischen dem deutschen Autohaus und dem österreichischen Unternehmer. Daraus folgt, dass die grenzüberschreitende Fahrzeuggbewegung auf Grundlage eines Liefertatbestands erfolgt. Die Warenbewegung des Fahrzeuges erfolgt somit anlässlich der Lieferung vom österreichischen Unternehmer an den deutschen Fahrzeughändler. Damit ist aber der Verbringungstatbestand ex lege ausgeschlossen. Hat der liefernde (österreichische) Unternehmer das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt, kann (nur) dieser die NoVA-Vergütung nach § 12a vierter Teilstrich NoVAG 1991 (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) beanspruchen. Auch für den Fall einer nicht überwiegenden betrieblichen Nutzung würde der Liefertatbestand durch den liefernden Unternehmer den Verbringungstatbestand des deutschen Autohauses (deutscher Fahrzeughändler) ausschließen.

Das deutsche Autohaus (deutscher Fahrzeughändler) kann daher keinesfalls eine NoVA-Vergütung nach § 12a NoVAG 1991 beanspruchen.

Ob der österreichische Unternehmer das Kfz nach Deutschland liefert (befördert oder versendet) oder der deutsche Händler das Kfz in Österreich abholt (befördert oder versendet), macht dabei keinen Unterschied.

Der österreichische Unternehmer kann somit die NoVA-Vergütung nach § 12a NoVAG 1991 grundsätzlich (insb Vorliegen einer NoVA-Belastung) beanspruchen, wobei Bemessungsgrundlage der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland ist (vgl Rz 926 NoVAR 2008).

Der Nachweis, dass das Fahrzeug ins „Ausland gelangt“ ist, wird „in den Fällen der Lieferung in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen nach § 7 Abs 4 ff UStG 1994 bzw der VO BGBI Nr 401/1996 zu führen“ sein. Voraussetzung für die Vergütung ist die Bekanntgabe der Fahrgestellnummer (der Fahrzeugidentifizierungsnummer) und die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 (§ 12a Abs 1 zweiter Satz NoVAG 1991).

Nach § 12a Abs 2 NoVAG 1991 ist für die NoVA-Vergütung gemäß Abs 1 zweiter bis vierter Teilstrich jenes Finanzamt zuständig, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Antragstellers zuständig ist.

4.5. Anmerkung

Wie aus der Lösung hervorgeht, ist bei vorliegender Fallkonstellation (österreichischer Unternehmer verkauft Kraftfahrzeug an deutsches Autohaus) nur der österreichische Unternehmer vergütungsberechtigt. Diese Berechtigung entsteht aufgrund des § 12a vierter Teilstrich NoVAG 1991 („... durch einen Unternehmer, der das Fahrzeug über-

Zweifelsfragen zur Normverbrauchsabgabe und zur Kraftfahrzeugsteuer

wieged betrieblich genutzt hat, nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert ...“). In diesem Fall kann der ausländische Unternehmer (Leistungsempfänger) keine Vergütberechtigung nach § 12a dritter Teilstrich NoVAG 1991 (... durch einen befugten Fahrzeughändler nachweisbar ins Ausland verbracht oder geliefert ...) erlangen.

Wesentlicher Grundsatz der NoVA-Vergütung ist, dass das Fahrzeug mit NoVA belastet ist. Nur insoweit kann einmalig ein NoVA-Vergütungsanspruch bestehen. Auch dann, wenn nach § 12a NoVAG 1991 mehrere Personen für eine NoVA-Vergütung in Betracht kämen, steht der NoVA-Vergütungsanspruch nur einmalig einer (einzigsten) Person zu. Dies ist diejenige Person, die als Erste einen NoVA-Vergütungstatbestand des § 12a NoVAG 1991 verwirklicht.

In der Lösung wird weiters klargestellt, dass Voraussetzung der NoVA-Vergütung auch „die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 (§ 12a Abs 1 zweiter Satz NoVAG 1991)“ ist. Im Zusammenhang mit Fahrzeugen, die ins Ausland gelangen, ist die Sperre des Fahrzeuges in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG 1967 in § 3 Z 1 NoVAG 1991 als Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung und in § 12a NoVAG 1991 als Voraussetzung für eine NoVA-Vergütung normiert (eingefügt jeweils mit BudBG 2009, BGBl I Nr 52/2009). Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage soll durch die Sperre in der Genehmigungsdatenbank als Voraussetzung für die Geltendmachung einer Befreiung oder Vergütung sichergestellt werden, dass ein Fahrzeug nach Gewährung einer Befreiung oder Vergütung ohne Entrichtung der Normverbrauchsabgabe nicht zugelassen bzw nicht erneut zugelassen werden kann (ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 79). Aus diesem Grund hat die Sperre in der Genehmigungsdatenbank spätestens mit der Lieferung des KFZ ins Ausland zu erfolgen. Andernfalls ist der NoVA-Vergütungsanspruch verwirkt.

Zweifelsfragen im Internationalen Steuerrecht

Abteilung VI/8 (Internationales Steuerrecht), BMF

Bundesweiter Fachbereich Internationales Steuerrecht, SZK

1. WorkshoptHEMA

Im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2014 fand zum Themenbereich Internationales Steuerrecht ein Workshop statt, bei dem die durch die geänderte VwGH-Judikatur zur internationalen Arbeitskräftegestellung aufgeworfenen Zweifelsfragen erörtert wurden.

2. Ergebnis

Das Ergebnis dieses Workshops fand Eingang in den nachstehend abgedruckten Erlass:

- ***Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014 zu Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen:***

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergeben sich Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender *Arbeitskräftegestellungen*. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

(1) Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis VwGH 22. Mai 2013, 2009/13/0031, entschieden, dass der Begriff „Arbeitgeber“ in der 183-Tage-Klausel von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) im Sinn eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen ist. Im Fall einer internationalen Arbeitskräfteüberlassung (*Arbeitskräftegestellung*) kommt daher die abkommensrechtliche Arbeitgebereigenschaft dem Beschäftiger (Gestellungsnehmer) zu. Dies hat zur Folge, dass die 183-Tage-Klausel nicht mehr wirksam werden kann, weil der Arbeitgeber des überlassenen Dienstnehmers im Tätigkeitsstaat ansässig ist.

(2) Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich ausschließlich auf die Arbeitgebereigenschaft im Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen und bewirkt keine Änderung der Arbeitgebereigenschaft auf der Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts (LStR 2002 Rz 923). Das Erkenntnis gilt ferner nur für echte Fälle einer Arbeitskräfteüberlassung, also für eine reine „Passivleistung“ des entsendenden Unternehmens, nicht hingegen für „Aktivleistungen“ wie beispielsweise Beratungsleistungen, Schulungsleistungen, Überwachungsleistungen und andere Assistenzleistungen durch das entsendende Unternehmen. Zur leichteren Unterscheidung der beiden Fallgruppen werden in Anhang 1 vier Beispiele angeführt.

(3) In Besteuerungsfällen mit einem ausländischen Beschäftiger („Outbound-Fälle“) sind die auf die Auslandsentsendung des Dienstnehmers entfallenden Einkünfte bei Anwendung von Abkommen, die dem Befreiungssystem folgen, im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers grundsätzlich auch dann von der Besteuerung – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen, wenn die Entsendung die 183-Tage-Frist nicht übersteigt. Diese abkommensrechtliche Verpflichtung zur Steuerfreistellung besteht auf Grund der „Methodenartikel“ der Abkommen (Art. 23A OECD-MA) allerdings nur dann, wenn auch der Tätigkeitsstaat (Beschäftigerstaat) den Beschäftiger als Arbeitgeber im Sinn der abkommensrechtlichen 183-Tage-Klausel wertet und wenn daher beide Staaten von einer Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat ausgehen. Kann eine steuerliche Erfassung im Beschäftigerstaat durch einen Besteuerungsnachweis dokumentiert werden, ist davon auszugehen, dass die genannte Voraussetzung für die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite erfüllt ist. Erfolgt hingegen im Beschäftigerstaat keine Besteuerung, liegt die (widerlegbare) Vermutung vor, dass die Voraussetzung für die Steuerfreistellung in Österreich nicht erfüllt ist. Die Vermutung könnte beispielsweise dadurch widerlegt werden, dass die ausländische Steuerverwaltung den Beschäftiger zwar korrespondierend zur österreichischen Einstufung als Arbeitgeber im Sinn der 183-Tage-Klausel wertet, dass sich aber in Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechtes keine Steuerleistung ergibt.

(4) In Besteuerungsfällen mit einem inländischen Beschäftiger („Inbound-Fälle“) wird auf Grund der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ auch bei Arbeitskräfteüberlassungen innerhalb der 183-Tage-Frist das österreichische Besteuerungsrecht aufrechterhalten. Dieses Besteuerungrecht an den Einkünften der überlassenen Arbeitskräfte kann durch Option für einen (freiwilligen) Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) wahrgenommen werden, wobei das dabei anzuwendende Verfahren weiterhin unter Einbindung des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart entsprechend dem Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr.

127/2006 in der durch diesen Erlass geänderten Fassung abzuwickeln ist. Andernfalls ist das inländische Besteuerungsrecht im Wege des Steuerabzuges nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 durch den Beschäftiger wahrzunehmen. In Fällen der konzerninternen Personalüberlassung im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 in der durch diesen Erlass geänderten Fassung kann die Entlastung von der Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 weiterhin unmittelbar an der Quelle herbeigeführt werden, wenn die ausländische Konzerngesellschaft oder alternativ der inländische Beschäftiger den freiwilligen Lohnsteuerabzug vornimmt. Findet kein freiwilliger Lohnsteuerabzug statt, kann nur der unter Art. 7 DBA fallende Teil der Gestellungsvergütung (insbesondere Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) des ausländischen Konzernunternehmens (Gestellers) aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ausgeschieden werden.

(5) Eine Besonderheit besteht im Verhältnis zu Deutschland, da durch Art. 15 Abs. 3 DBA-D in den Fällen von Arbeitskräfteüberlassungen die Anwendung der 183-Tage-Klausel nicht davon abhängt, ob der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Um der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch hier größtmögliche Wirkung zu verschaffen, wird als sofort der deutschen Auffassung gefolgt, dass sich diese Sondervorschrift nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung im Sinn des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes bezieht, nicht hingegen auf konzerninterne Personalüberlassungen. Im Fall der gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung verbleibt daher im Rahmen der Anwendung des österreichisch-deutschen DBA bei Nichtüberschreiten der 183-Tage-Frist das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat der grenzüberschreitend überlassenen Arbeitskräfte. Im Fall der konzerninternen Personalgestellung gilt die durch das VwGH-Erkenntnis geschaffene neue Rechtslage.

(6) Aussagen in Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Finanzen (Richtlinien, Erlässe, Protokolle, Kundmachungen, EAS-Auskünfte), die noch auf der Gleichbehandlung der Arbeitgebereignischaft nach österreichischem innerstaatlichen Recht und Abkommensrecht beruhen und damit der in diesem Erlass wiedergegebenen und interpretierten Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes widersprechen, sind überholt und nicht mehr anzuwenden. Dies gilt nach Herstellung des Einvernehmens mit der Schweiz auch für Z 6 des Erlasses des BMF vom 18. Jänner 2000, 04 4282/3-IV/4/00, AÖF Nr. 34/2000.

(7) Nachstehende EAS sind zur Gänze unanwendbar geworden: EAS 476, EAS 495, EAS 567, EAS 801, EAS 969, EAS 1111, EAS 1140, EAS 1242, EAS 1314, EAS 1483, EAS 1532, EAS 1597, EAS 1838, EAS 1864, EAS 1908, EAS 1923, EAS 1934, EAS 2010, EAS 2029, EAS 2032, EAS 2069, EAS 2078, EAS 2084, EAS 2171, EAS 2463, EAS 2890, EAS 3096, EAS 3108, EAS 3201, EAS 3206, EAS 3271, EAS 3284, EAS 3305, EAS 3313.

(8) Der Erlass des BMF vom 16. Februar 1998, 04 1482/6-IV/4/98, AÖF Nr. 70/1998, sowie die Erlasse des BMF vom 18. Oktober 2010 zum Salzburger Steuerdialog 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, AÖF Nr. 208/2010 idF AÖF Nr. 71/2011, betreffend den Arbeitgeberbegriff des Art. 15 DBA-CSSR, und vom 18. Oktober 2012 zum Salzburger Steuerdialog 2012, BMF-010221/0627-IV/4/2012, AÖF Nr. 234/2012, betreffend die Umsetzung des OECD-Update zur kurzfristigen Personalentsendung werden aufgehoben.

(9) Im Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, werden dem letzten Satz des Abs. 29 unter Beifügung eines Beistrichs die Worte angefügt: „wenn durch die entsendende ausländische Konzerngesellschaft ein freiwilliger Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) durchgeführt wurde“. Weiters entfällt der vorletzte Satz des Abs. 30. Das dem Erlass des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, als Anhang beigelegte Informationsblatt wird durch das diesem Erlass als Anhang 2 beigelegte Informationsblatt ersetzt.

(10) Dieser Erlass ist grundsätzlich auf alle im Zeitpunkt der Kundmachung des Erlasses offenen Fälle anzuwenden. Vom Finanzamt Bruck/Eisenstadt Oberwart gemäß Abs. 30 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, erteilte Freistellungsbescheide bleiben unberührt. In Fällen von Konzernentsendungen im Sinne des Abs. 29 des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, die zum Zeitpunkt der Kundmachung dieses Erlasses bereits bestehen, bestehen keine Bedenken, die vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses übliche Verwaltungspraxis hinsichtlich der Qualifikation des Arbeitgebers ausnahmsweise vorübergehend weiterhin beizubehalten, sofern die für die Anwendung der Sonderregelung für kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer maßgebliche Frist von 183 Tagen nicht überschritten wird und der Nachweis erbracht wird, dass die auf die in Österreich erbrachten Dienstleistungen entfallenden Arbeitslöhne im Ansässigkeitsstaat der Arbeitnehmer der Besteuerung unterliegen.

Anhang 1

Beispiele betreffend „Aktivleistungen“

Beispiel a)

Die in Staat A ansässige Gesellschaft Aco schließt mit der in B ansässigen Bco einen Vertrag über Personalschulung ab. Aco ist eine auf Softwareschulung spezialisierte Gesellschaft. Aco entsendet kurzfristig einen in A ansässigen Arbeitnehmer zur Durchführung von Personalschulungen an Bco. Da die von diesem Arbeitnehmer für Bco erbrachten Leistungen einen integralen Teil der aktiven Geschäftstätigkeit von Aco darstellen, ist Aco auch für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 als Arbeitgeberin anzusehen.

Beispiel b)

Die in Staat C ansässige Gesellschaft Cco ist Muttergesellschaft eines internationalen Konzerns, dem u.a. die in Staat D ansässige Dco angehört. Cco hat eine weltweite Marketingstrategie für die Produkte des Konzerns entwickelt. Cco entsendet für vier Monate einen Arbeitnehmer an den Hauptsitz von Dco, der Dco in Bezug auf ihre Marketingstrategie beraten und sicherstellen soll, dass Dcos Kommunikationsabteilung die von Cco entwickelte Strategie versteht und diese im Einklang mit der weltweiten Marketingstrategie auch umsetzt. Wie in Beispiel a) sind die vom Arbeitnehmer erbrachten Leistungen auch hier Teil der aktiven Geschäftstätigkeit der Cco, sodass Cco auch hier für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 als Arbeitgeberin anzusehen ist.

Beispiele betreffend „Passivleistungen“

Beispiel c)

Ein multinationaler Konzern besitzt und betreibt weltweit Hotels durch in verschiedenen Staaten ansässige Tochtergesellschaften. Die in Staat E ansässige Tochtergesellschaft Eco entsendet für fünf Monate einen in Staat E ansässigen Arbeitnehmer zu der in Staat F ansässigen Schwestergesellschaft Fco. Diese betreibt in Staat F ein Hotel und verfügt vorübergehend über einen Personalengpass hinsichtlich fremdsprachlich geschulter Angestellter. Fco übernimmt die Fahrtkosten des Arbeitnehmers und zahlt an Eco für die Zurverfügungstellung deren Arbeitnehmer eine Vergütung, welche die Lohnkosten und Sozialversicherungsbeiträge und sonstigen Vergütungen umfasst. Der Arbeitnehmer arbeitet in der Rezeption des von Fco im Staat F betriebenen Hotels. Seine Leistungen stellen einen integralen Teil der Geschäftstätigkeit von Fco dar. Damit beschränkt sich die Leistung von Eco auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihres Arbeitnehmers durch Fco. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes ist daher für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 Fco als Arbeitgeberin anzusehen, ungeachtet des Umstandes, dass Eco weiterhin formal Arbeitgeberin ist.

Beispiel d)

Die in I ansässige Gesellschaft Ico erbringt Ingenieursleistungen und beschäftigt mehrere Ingenieure als Vollzeitdienstnehmer. Die in Staat J ansässige Gesellschaft Jco ist ebenfalls in Ingenieursleistungen spezialisiert, benötigt aber zur Überbrückung eines vorübergehenden Personalengpasses für die Fertigstellung eines Bauprojekts einen Ingenieur. Zu diesem Zweck stellt Ico einen ihrer Arbeitnehmer für fünf Monate der Jco zur Verfügung. Die Lohnkosten samt Gewinnaufschlag werden von Jco übernommen. Der Arbeitnehmer unterliegt der Aufsicht durch Jco. Obzwar beide Gesellschaften dieselbe Geschäftstätigkeit ausüben, werden die vom Arbeitnehmer erbrachten Dienstleistungen im Rahmen der Unternehmensphäre von Jco erbracht. Auch hier beschränkt sich die Leistung von Ico auf das Dulden der Nutzung der Arbeitskraft ihres Arbeitnehmers durch Jco. Für Zwecke der Anwendung von Art. 15 Abs. 2 ist daher Jco als Arbeitgeberin anzusehen.

Anhang 2

Informationsblatt

betreffend die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen bei der internationalen Arbeitskräftegestellung durch ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen

(Stand 1. Juni 2014)

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 unterliegen Vergütungen an ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen einem Steuerabzug; dieser Steuerabzug gilt die Steuerpflicht der überlassenen Arbeitskräfte ab, weil deren steuerpflichtige Einkünfte wirtschaftlich in der Arbeitskräftegestellungsvergütung erfasst sind (§ 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988). Nach Maßgabe jenes Artikels des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens, der Artikel 7 des OECD-Musterabkommens entspricht, ist das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen wohl berechtigt, eine Entlastung hinsichtlich der von der Gestellungsvergütung zu erhebenden Abzugsteuer zu begehrn; dies aber nur dann, wenn die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitslöhne sichergestellt ist. Denn Artikel 7 kann nicht so ausgelegt werden, dass dadurch Österreich die Berechtigung verliert, die in der Arbeitsgestellungsvergütung enthaltenen Arbeitslöhne zu besteuern.

Die abkommensgemäße Steuerentlastung kann durch Steuerrückzahlung oder durch Steuerbefreiung herbeigeführt werden.

A. Steuerrückzahlung

Eine Steuerrückzahlung kann unter Verwendung der Vordrucke ZS-RD1 (deutsche Version) oder ZS-RE1 (englische Version) unter Anchluss der Beilage C beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart beantragt werden. Siehe auch den Basiserlass über die Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, AÖF Nr. 63/2002.

Eine Rückzahlung der gesamten Steuerabzugsbeträge setzt den Nachweis der lohnsteuerlichen Erfassung der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitslöhne voraus.

Die Nachweisführung könnte durch eine listenmäßige Darstellung erfolgen, aus der sich Nachstehendes ergibt:

- a) Informationen über den Steuerabzug, dessen Rückzahlung beantragt wurde

- Name, Firmenname und Anschrift der österreichischen Beschäftiger (einschließlich UID-Nr.);
- Höhe des von den einzelnen Beschäftigern vorgenommenen Steuerabzuges, dessen Rückzahlung beantragt wird (samt Belegen);

- b) in Österreich lohnsteuerpflichtige Arbeitnehmer
- Name und Anschrift der Arbeitnehmer, für die in Österreich Steuerpflicht besteht;
 - Nachweis ihrer lohnsteuerlichen Erfassung in Österreich.

Sollten alternative Nachweisführungen angeboten werden, die in vereinfachter Form die Berechtigung für die Steuerrückzahlung dokumentieren, wäre das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart bereit, darüber in Verhandlungen einzutreten. Die Berechtigung der Rückzahlung muss aber jedenfalls davon abhängig gemacht werden, dass die steuerliche Erfassung der Arbeitslöhne der überlassenen Arbeitskräfte gewährleistet ist.

B. Steuerbefreiung

Gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle (Befreiung von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges) zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen oder der inländische Beschäftiger für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt. Befreiungsanträge können formlos beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart unter Anschluss einer Ansässigkeitsbescheinigung des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens gestellt werden.

Verdacht auf Umgehungsgestaltung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Vergleich der Höhe der Arbeitskräftegestellungsvergütungen mit der Höhe der Lohnzahlungen erkennen lässt, dass ein ungewöhnlicher Gewinnabfluss in das Ausland vorliegt, oder wenn Anhaltspunkte bestehen, dass im Ausland lediglich eine Scheinkapitalgesellschaft (Briefkastengesellschaft) existiert. Weiters ist auf der Grundlage der Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 924 zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Arbeitgeberfunktionen möglicherweise nicht vom ausländischen Arbeitskräfteüberlasser, sondern von den österreichischen Beschäftigern wahrgenommen werden, sodass die Funktion des ausländischen Unternehmens lediglich in einer bloßen Arbeitskräftevermittlung besteht.

Die Zulässigkeit der unmittelbaren DBA-Anwendung durch Steuerfreistellung ist jedenfalls mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Hierzu muss vorweg das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ein Finanzamt auswählen, das bereit ist, die lohnsteuerliche Überwachung zu übernehmen. Die Erteilung einer Steuernummer („Signal L“) durch das Finanzamt an das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ist ein Indiz dafür, dass die lohnsteuerliche Überwachung der aus dem Ausland überlassenen Arbeitskräfte sichergestellt ist.

Sobald das antragstellende ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart darüber informiert hat, welches Amt die Überwachung der Lohnsteuererhebung übernimmt, kann das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Zusammenarbeit mit dem für die Lohnsteuererhebung zuständigen Finanzamt über den Antrag auf Steuerbefreiung entscheiden.

Eine positive Antragserledigung kann nur im Einvernehmen mit dem Antragsteller ergehen, wobei dieses Einvernehmen durch Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes dokumentiert werden muss.

Um den Beschäftigern (den Kunden) des Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens die Berechtigung zur Unterlassung des Steuerabzuges zu vermitteln, ist es notwendig, dass ihnen vom Arbeitskräfteüberlasser zeitgerecht Kopien des Befreiungsbescheides übermittelt werden.

C. Muster eines Befreiungsbescheides

Bescheid

Über Ihren Antrag vom, Zeichen, wird auf Grund des § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006, festgestellt, dass für Arbeitsgestellungsvergütungen, die in der Zeit vom bis bezogen werden, die verordnungsgemäßen Voraussetzungen für eine abkommenskonforme Steuerentlastung an der Quelle vorliegen.

Es wird damit die Auflage verbunden, für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers gegenüber dem Finanzamt wahrzunehmen.

Beschäftiger, denen eine Kopie dieses Bescheides vorliegt, sind nach Maßgabe dieses Bescheides und der anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen von der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 befreit.

Der zeitliche Anwendungsbereich dieses Bescheides kann verlängert werden, wenn in den entscheidungswesentlichen Voraussetzungen keine entgegenstehenden Veränderungen eintreten.

Begründung:

Gemäß § 5 Abs. 3 der DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EVO) kann durch Bescheid eine Entlastung an der Quelle zugelassen werden, wenn sichergestellt ist, dass keine Umgehungsgestaltung vorliegt und das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen für die überlassenen Arbeitskräfte die lohnsteuerlichen Pflichten übernimmt.

Die Zulässigkeit der Quellenentlastung war mit der Auflage zu verbinden, dass die lohnsteuerliche Erfassung der Arbeitskräfte sichergestellt wird. Das Finanzamt hat die Zuständigkeit für die Überwachung der Lohnsteuerabfuhr übernommen.

Rechtsmittelbelehrung:

Infolge Abgabe eines Rechtsmittelverzichtes ist die Einbringung einer Beschwerde gegen diesen Bescheid unzulässig.

3. Anmerkungen

Die Finanzverwaltung orientierte sich in ihrer ursprünglichen Rechtsauffassung primär an einem formellen Arbeitgeberbegriff: Die Auslegung des Begriffes des Arbeitgebers in den DBA erfolgte im Wege eines Rückgriffs auf nationales Recht. Die LStR 2002 erklären in Rz 923 – unter Verweis auf Rechtsprechung des VwGH – bei der Überlassung von Arbeitskräften an Dritte denjenigen als Arbeitgeber, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entloht, und nicht jenen, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt. Darüber hinaus wurden zur Beurteilung, wem – insbesondere bei internationaler konzerninterner Personalentsendung – die typischen Arbeitgeberfunktionen zukommen, bestimmte Kriterien in den LStR 2002, Rz 924 f, angeführt.

Da eine Reihe von Staaten, mit denen Österreich ein DBA abgeschlossen hat, dem Artikel 15 der DBA das Verständnis eines wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffes zugrunde legten, kam es zu positiven sowie negativen Qualifikationskonflikten, welche wiederum Doppelbesteuerung sowie doppelte Nichtbesteuerung zur Folge hatten. Die im Jahre 2010 veröffentlichte Aktualisierung des OECD-Kommentars zum Arbeitgeberbegriff (Z 8.4 und 8.7 des OECD-Kommentars zu Artikel 15 OECD-MA) konnte diese Auslegungsdivergenzen leider nicht bereinigen, da dort ebenfalls ein Rückgriff auf das jeweilige nationale Recht empfohlen wurde. Nach dem OECD-Kommentar (vorletzter Satz in Z 8.10 des OECD-Kommentars zu Artikel 15 OECD-MA) sind Qualifikationskonflikte mit Wirkung einer Doppelbesteuerung auf Grundlage von Art 23 der DBA durch den Ansässigkeitsstaat zu beseitigen, wenn der andere Staat durch sein nationales Recht gezwungen wird, eine Verteilungsnorm anzuwenden, die ihn zur Ausübung des Besteuerungsrechts berechtigt. Die Beseitigung einer Doppelbesteuerung durch Österreich als Ansässigkeitsstaat konnte daher nur dann erfolgen, wenn der Quellenstaat den Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht in rechtlich einwandfreier Weise vorgenommen hat. Ob dies der Fall war, musste im Regelfall durch ein Gutachten eines ausländischen Steuerberaters bestätigt werden (vgl EAS 3201). Andernfalls musste der Qualifikationskonflikt durch ein Verständigungsverfahren bereinigt werden. Kein rechtlich vertretbarer Rückgriff auf nationales Recht wurde dann gesehen, wenn beispielsweise ein EU-Staat grenzüberschreitende Personalüberlassungen gegenüber vergleichbaren landesinternen Personalüberlassungen diskriminiert (vgl EAS 3271).

Die Finanzverwaltung folgt nun der Judikatur des VwGH, wonach bei Fällen echter Arbeitskräftegestellung, also in jenen Fällen, in denen das entsendende Unternehmen keine Aktivleistung gegenüber dem nutzenden Unternehmen erbringt, sondern lediglich duldet (Passivleistung), dass seine Arbeitskräfte dem anderen Unternehmen zu dessen Verwendung zur Verfügung gestellt werden, die abkommensrechtliche Arbeitgeberreigenschaft dem Beschäftiger (Gestellungsnehmer) zukommt. Der 183-Tage-Klausel wird in der Folge bei Arbeitskräftegestellungskonstellationen die Wirksamkeit entzogen, da es stets im Tätigkeitsstaat einen Arbeitgeber gibt.

Diese Neuinterpretation des Arbeitgeberbegriffs vermag jedoch nur auf der Ebene der DBA durchzuschlagen. Auf Ebene des österreichischen innerstaatlichen Rechts sollen weiterhin die in den LStR 2002 dargelegten Grundsätze zur Bestimmung des Arbeitgebers zur Anwendung gelangen. Der innerstaatlich geprägte Arbeitnehmerbegriff gilt auch unverändert für Zwecke der Anwendung des Sozialversicherungsrechts weiter.

Zweifelsfragen zum Verfahrensrecht

Christoph Ritz, Annelies Huber-Mandl, Birgitt U. Koran, Nathalie Kovacs, Georg Platzgummer

1. Schenkungsanzeige – Schenkung einer Liegenschaft im Ausland

1.1. Bezughabende Norm

§ 121a BAO

1.2. Sachverhalt

Der Klient eines österreichischen Steuerberaters schenkt seine in Amerika liegende Liegenschaft seinen Kindern, die auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind.

1.3. Frage

Ist eine Schenkungsmeldung zu machen?

1.4. Lösung

§ 121a BAO zählt taxativ auf, welche Vorgänge der Schenkungsmeldung unterliegen. Die Schenkung von Liegenschaften ist dort nicht genannt, demzufolge besteht keine Anzeigepflicht für Liegenschaften.

1.5. Anmerkungen

Die Einführung der Anzeigepflicht des § 121a BAO durch BGBl I Nr 85/2008 ließ bereits bestehende Anzeige-, Melde- und Verständigungspflichten unberührt. Derartige Pflichten sehen zB § 120 BAO, § 139 BAO, § 43 UmgrStG, § 80 Abs 1 vorletzter Satz BewG, § 30c Abs 1 und Abs 2 Z 1 EStG 1988 vor.

2. Schenkungsanzeige – Schenkung an Gatten der Großcousine

2.1. Bezughabende Norm

§ 121a BAO

2.2. Sachverhalt

Eine Erbschaft von über 50.000 € wird vom Erben verschenkt.

Der Geschenknehmer ist der Gatte der Großcousine des Erben.

Variante: Der Geschenknehmer ist der Großonkel des Erben.

2.3. Frage

Ist die Schenkung anzugeben?

2.4. Lösung

Der Angehörigenbegriff in der BAO ist sehr weit und umfasst sämtliche Verwandtschaftsgrade in gerader Linie. In der Seitenlinie wird die Verwandtschaft bis zum vier-

ten Grad umfasst, das bedeutet, dass weder die Großcousine noch deren Gatte Angehöriger im Sinn des § 25 BAO ist. Demzufolge ist die Schenkung an den Gatten der Großcousine anzusegnen, da die 15.000-€-Grenze innerhalb von fünf Jahren überschritten wurde.

Variante: Beim Großonkel des Erben handelt es sich um den vierten Grad der Seitenlinie, dieser ist noch unter den Angehörigengriff des § 25 BAO zu subsumieren und daher ist die Schenkung an den Großonkel nicht anzusegnen, da die Wertgrenze nicht überschritten wurde.

2.5. Anmerkungen

Nach § 121a Abs 2 lit a BAO sind von der Anzeigepflicht Erwerbe zwischen Angehörigen (§ 25 BAO) befreit, wenn der gemeine Wert (§ 10 BewG) 50.000 Euro nicht übersteigt. Innerhalb von einem Jahr von derselben Person anfallende Erwerbe sind nur dann von der Anzeigepflicht ausgenommen, wenn die Summe der gemeinen Werte dieser Erwerbe den Betrag von 50.000 Euro nicht übersteigt.

Für Erwerbe zwischen anderen Personen ist nach lit b (des § 121a Abs 2 BAO) der Betrag von 15.000 Euro (innerhalb von fünf Jahren) maßgebend.

Die vorsätzliche Verletzung der Anzeigepflicht des § 121a BAO ist eine Finanzordnungswidrigkeit, die nach § 49a Abs 1 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zu 10% des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens geahndet wird.

3. Schenkungsanzeige – Zurückbehaltung von Erträgnissen

3.1. Bezughabende Norm

§ 121a BAO

3.2. Sachverhalt

Geschenkgeber A schenkt seinem Sohn B eine vermietete Liegenschaft, behält sich aber die Hälfte der Erträge aus der Vermietung vor. Die Erträge der Liegenschaft machen jährlich ca. 80.000 € aus.

3.3. Frage

Ist eine Schenkungsmeldung zu machen?

3.4. Lösung

Bei dem geschenkten Gegenstand handelt es sich um eine Liegenschaft, daher kommt diesbezüglich § 121a BAO nicht zum Tragen.

Die Zurückbehaltung eines Teiles der Erträge, die aus der Vermietung der Liegenschaft resultieren, stellen – selbst bei Überschreiten der Wertgrenze von 50.000 € – keinen schenkungsmeldepflichtigen Vorgang dar, weil die Liegenschaft als Ganzes verschenkt wurde.

Auch eine Rückschenkung vom Sohn an den Vater liegt nicht vor, da der Vater sich ein Recht, das ihm vor der Schenkung der Liegenschaft zugestanden ist, teilweise zurückbehält.

4. Schenkungsanzeige – Schenkung unter Auflage

4.1. Bezughabende Norm

§ 121a BAO

4.2. Sachverhalt

Ein (in Salzburg wohnender) Österreicher schenkt seinem deutschen (in München wohnenden) Freund 25.000 € zum Ankauf eines bestimmten Kfz zum Geburtstag mit der Auflage, ihn zum nächsten Urlaubsort nach Seefeld zu fahren bzw. wieder von dort abzuholen, was auch geschieht.

4.3. Frage

Muss eine Schenkungsmeldung gemacht werden?

4.4. Lösung

Bei der Schenkung handelt es sich um eine mittelbare Schenkung, da eigentlich das konkretisierte Kfz Gegenstand der Schenkung war. Die Schenkung erfolgte unter der Auflage, dem Geschenkgeber einen Gefallen zu erweisen, der den Geschenknehmer die Benzin-kosten (sowie weitere Kosten, wie insbesondere AfA) als Gegenleistung zur Erlangung der Schenkung kostet. Da die Grenze der 15.000 € aber auch unter Abzug der Kosten of-fensichtlich überschritten ist, ist der Vorgang anzeigenpflichtig gemäß § 121a BAO.

5. Schenkungsanzeige – Verhältnis Schenkung und Testament

5.1. Bezughabende Norm

§ 121a BAO

5.2. Sachverhalt

Der Erblasser hat einen Sohn B und drei Töchter C, D, E. Die Töchter haben einen Erbverzicht abgegeben. Der Erblasser vererbt seinem Sohn B sein Vermögen und ordnet testamentarisch an, dass B seinen Schwestern C und D je 80.000 € schenken soll. B schenkt in der Folge seinen beiden Schwestern je 80.000 €. Der dritten Schwester E schenkt er ebenfalls 80.000 €.

5.3. Frage

Ist einer der Vorgänge anzeigenpflichtig?

5.4. Lösung

Bei der Übertragung der 80.000 € des Erben B an seine beiden Schwestern C und D handelt es sich um eine Verpflichtung des Erben auf Grund einer testamentarischen Anordnung des Erblassers. Da der Erbe diese „Schenkung“ nicht freiwillig vornimmt, besteht kein Bereicherungswille und er erfüllt nur den letzten Willen des Erblassers.

Hingegen hat der Erblasser dem Erben B nicht angeordnet, der Schwester E etwas zu übertragen. Die Schenkung der 80.000 € von B an E erfolgt aus dessen eigenem Antrieb und mit Bereicherungswillen. Da die Grenze von 50.000 € überschritten ist, ist dieser Vorgang anzeigenpflichtig.

5.5. Anmerkungen

Die Anzeigepflicht des § 121a BAO betrifft Schenkungen unter Lebenden (iSd § 3 ErbStG) und Zweckzuwendungen unter Lebenden (iSd § 4 Z 2 ErbStG).

Die Übertragung der Geldbeträge an die Schwestern C und D erfolgt in Befolgung einer Rechtpflicht, somit nicht in Bereicherungsabsicht. Sie ist somit keine Schenkung unter Lebenden und daher von der Anzeigepflicht des § 212a BAO nicht erfasst.

6. Anbringen – Einreichung per Telefax

6.1. Bezughabende Norm

§ 85 BAO

6.2. Sachverhalt

1. Die Einkommensteuererklärung wird per Telefax eingebracht.
2. Der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung wird per Telefax eingebracht.
3. Der Antrag auf Familienbeihilfe wird per Telefax eingebracht.

6.3. Fragen

Dürfen die jeweiligen Anträge per Telefax eingebracht werden?

Oder liegt ein Formgebrechen vor, sodass ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen wäre, oder ist ein Zurückweisungsbescheid zu erlassen?

6.4. Lösung

1. Laut § 2 Telekopierer-VO ist die Eingabe von Abgabenerklärungen per Telefax nicht zulässig und damit grundsätzlich rechtlich unbeachtlich.
2. Anträge auf Einkommensteuerveranlagung (§ 41 Abs 3 EStG 1988) sind von der TelefaxVO (§ 2) nicht ausgenommen. Solche Anträge sind keine Abgabenerklärungen. Die Einreichung dieser Anträge mittels Telefax ist daher zugelassen.
3. Die Einbringung von Anträgen auf Familienbeihilfe mittels Telefax ist ebenso zulässig.

Hinweis:

Es wird zweckmäßig sein, in Fällen der unzulässigen Einreichung von Abgabenerklärungen im Wege des Telekopierers den Abgabepflichtigen unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen (TelefaxVO) zur Einreichung der Erklärungen in entsprechender Form aufzufordern (gegebenenfalls unter Androhung einer Zwangsstrafe).

Bei Nichtabgabe der Erklärungen werden die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen sein. Hierbei ist der Inhalt des Telefax zu berücksichtigen.

6.5. Anmerkungen

Bei Pflichteingaben (zB idR bei Abgabenerklärungen) kommen Mängelbehebungsaufträge (§ 85 Abs 2 BAO) nicht in Betracht (zB Stoll, BAO, 863; Richtlinien zum Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs 2 BAO, AÖF 2007/226, Abschnitt 1).

Anträge auf Veranlagung nach § 41 Abs 2 EStG 1988 sind als solche keine Abgabenerklärungen (auch wenn sie vielfach auf Erklärungsvordrucken gestellt werden); sie können somit rechtsgültig auch im Wege eines Telekopierers eingebracht werden. Dies

setzt allerdings zufolge § 3 der VO voraus, dass der Einschreiter das Original des Anbringens vor Einreichung unterschreibt, was bei Einbringung in sog. „E-Fax-Systeme“ nicht der Fall ist (zB Gutl, UFSjournal 2012, 455; aM Kapferer, SWK 2014, 722).

7. Anbringen – Einreichung per E-Mail (§ 85 BAO)

7.1. Bezughabende Norm

§ 85 BAO

7.2. Sachverhalt

Anbringen per E-Mail

7.3. Frage

Welche Willenserklärungen und Dokumente (zB Vorhaltebeantwortung) sind per E-Mail zulässig?

7.4. Lösung

Anbringen sind – abgesehen von den Ausnahmen des § 85 Abs 3 BAO – schriftlich einzureichen (Eingaben). Dazu gehören jedenfalls auch Anträge, Vorhaltsbeantwortungen etc. Wobei schriftlich auch die Verwendung von Telefax (TelefaxVO) und Anbringen über FinanzOnline im Sinne der FonV 2006 bedeutet. Derartig eingereichte Anbringen sind zulässig und gelten nach den dortigen Vorschriften als eingebracht.

Mit der Thematik E-Mail im Anwendungsbereich der BAO hat sich der VwGH bereits mehrfach befasst (vgl VwGH v 27.9.2012, 2012/16/0082 und die dort zit. Rechtsprechung) und dazu nachstehende Aussagen getroffen.

Da § 85 BAO und § 86a BAO und die auf Grund von § 86a BAO ergangenen Verordnungen (TelefaxVO und FOnV) die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt (vgl VwGH 25.1.2006, 2005/14/0126).

Dementsprechend löst ein mit einem E-Mail eingebrachtes Anbringen weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist.

Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das „Anbringen“ als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einem solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt.

Dies bedeutet, dass keinerlei Anbringen (dazu gehören auch Vorhaltsbeantwortungen, fristgebundene Anträge, Erfüllung von Mängelbehebungsaufträgen) mittels E-Mail zulässig und beachtlich sind.

Trotzdem per E-Mail eingereichte Unterlagen (Anlagen) sind gegebenenfalls im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beachten.

8. Anbringen – Wertung (§ 85 BAO)

8.1. Bezughabende Norm

§ 85 BAO

8.2. Sachverhalt

Laut UFS-Entscheidung RV/1315-W/12 vom 26.8.2013 sind inhaltliche Mängel (iSd § 85 Abs 2 iVm § 250 BAO) einer Berufung mit einem zweifelsfrei vom Berufungswerber gesendeten, nicht unterschriebenen und nicht elektronisch signierten E-Mail behebbar.

8.3. Frage

Ist die Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages per E-Mail zulässig?

8.4. Lösung

Nein, weil ein E-Mail kein rechtlich relevantes Anbringen ist. Die Beschwerde ist in diesem Fall mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) als zurückgenommen zu erklären.

8.5. Anmerkungen

In der im Sachverhalt erwähnten Berufungsentscheidung vom 28.8.2013, RV/1315-W/12, hatte der Berufungswerber als Reaktion auf einen Mängelbehebungsauftrag des UFS (wegen fehlender Bezeichnung der angefochtenen Bescheide) den Anfechtungsgegenstand in einem E-Mail ausreichend konkretisiert und damit die Mängel der Berufung beseitigt.

„Antworten auf Mängelbehebungsbescheide sind jedoch kein Anbringen im Sinne des § 85 BAO idgF, wenn sie auf Papier geschrieben sind, da das in § 85 BAO idgF beschriebene Mängelbehebungsverfahren „nur“ dazu dient, einen nicht eindeutig erkennbaren Parteiwillen verfahrensökonomisch zu erforschen. Stammt daher eine E-Mail zweifelsfrei von einer bestimmten Person, ist als erwiesen anzunehmen, dass dies ein darin geäußerter Parteiwillen dieser Person ist.“ Dies entspreche auch dem verfahrensökonomischen Gesetzeszweck von § 85 BAO.

Rechtspolitisch ist diese Rechtsansicht des UFS zwar zu begrüßen. Das BMF bleibt aber bei der Rechtsansicht, dass auch die Beantwortung von Mängelbehebungsaufträgen Anbringen iSd § 85 Abs 1 BAO sind und dass daher im Anwendungsbereich der BAO (allerdings nur gegenüber Abgabenbehörden des Bundes) ein E-Mail als rechtliches „Nichts“ anzusehen ist. Zumindest rechtspolitisch vorzuziehen ist die Rechtslage für Landes- und Gemeindeabgaben (nämlich § 86b BAO) sowie § 13 Abs 2 AVG.

Solange weder in § 85 BAO (oder § 86a BAO) bzw in einer VO des BMF E-Mails zugelassen werden, muss der Abgabepflichtige, der etwa gegen als Folge einer GPLA erlassene Bescheide Beschwerde gegen die Festsetzung von Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitrag einbringt, wissen, dass er zwar das Kommunalsteuer betreffende Rechtsmittel an die Gemeinde per E-Mail einbringen darf, nicht aber jenes gegen den Dienstgeberbeitragsbescheid.

9. Anbringen – Zurücknahme (§ 85 BAO)

9.1. Bezughabende Norm

§ 85 BAO

9.2. Fragen

1. Ist eine telefonische Zurücknahme eines Anbringens wirksam (zB Abgabepflichtiger zieht telefonisch eine Beschwerde zurück)?

2. Ist eine Zurücknahme per E-Mail wirksam?
3. Im E-Mail (Zurücknahme) wird ein PDF-Anhang mit Unterschrift eingebracht.
Wie ist das jeweilige Anbringen zu erledigen?

9.3. Lösung

1. Telefonische Anbringen (dazu gehört auch die Zurücknahme von Anträgen) sind keine „mündlichen Anbringen“ im Sinne der BAO und entfalten keine Rechtswirkungen.
Dies wäre dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen.
2. Nein.
3. Nein.

Im Übrigen ist auch die in Rede stehende Übermittlung eines Textes einer Zurücknahme in Form eines einem E-Mail angehängten PDF-Dokumentes vom Gesetz nicht vorgesehen.

Eine diesbezügliche Mitteilung an den Abgabepflichtigen ist zweckmäßig.

9.4. Anmerkungen

§ 85 Abs 3 BAO bestimmt, wann Abgabenbehörden Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen mündlich entgegenzunehmen haben.

Telefonische Anbringen sind keine „mündlichen“ Anbringen (zB VwGH 28.9.2011, 2008/13/0070). Sie sind nur dann (im Anwendungsbereich der BAO) zulässig, wenn dies ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist. Dies ist im Auskunftspflichtgesetz der Fall (vgl § 2 erster Satz Auskunftspflichtgesetz).

Nach VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082, ist ein PDF-Anhang eines E-Mails kein Anbringen iSd § 85 BAO (vgl hiezu Gutl, UFSjournal 2012, 454).

10. Schlussbesprechung – Abgabepflichtiger befindet sich im Ausland

10.1. Bezugshabende Norm

§ 149 BAO

10.2. Sachverhalt

Der Abgabepflichtige befindet sich in England, dorthin wird auch zugestellt. Ein Treffen zur Schlussbesprechung in Österreich ist nicht möglich.

10.3. Frage

Wie kann die Außenprüfung abgeschlossen werden?

10.4. Lösung

Der Abgabepflichtige und sein bevollmächtigter Vertreter sind grundsätzlich zwar gemäß § 149 BAO zur Schlussbesprechung zu laden, wenn jedoch feststeht, dass weder der Abgabepflichtige noch sein bevollmächtigter Vertreter erscheinen kann, erscheint

eine „Pro-forma“-Ladung nicht sinnvoll. Der Abgabepflichtige oder sein Vertreter könnte auch ausdrücklich auf die Abhaltung der Schlussbesprechung verzichten.

Wesentlich ist, dass das Parteiengehör im Prüfungsverfahren ausreichend gewahrt wird und dem Abgabepflichtigen die Ergebnisse der Außenprüfung vor Erlassung der Bescheide bekannt gegeben werden.

10.5. Anmerkungen

Die Schlussbesprechung (§ 149 BAO) hat die Besprechung des Prüfungsergebnisses (einschließlich der rechtlichen Würdigung der Ermittlungsergebnisse) zum Gegenstand. Sie dient (auch) dem Grundsatz des Parteiengehörs (vgl zB VwGH 23.11.2011, 2008/13/0105).

Nach der Judikatur erstreckt sich das Parteiengehör nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten (zB VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Hingegen dient die Schlussbesprechung auch dem Gehör zu Rechtsansichten (rechtliche Beurteilung von ermittelten Sachverhalten). Daher enthält die Lösung auch die Forderung, die „Ergebnisse der Außenprüfung“ (somit auch rechtliche Beurteilungen) dem Geprüften vor Erlassung des Prüfungsergebnis auswertender Bescheide bekanntzugeben; in Betracht kommt etwa die Übermittlung eines Entwurfes des Berichts (§ 150 BAO).

11. Feststellungsverfahren – nicht alle Erben genannt

11.1. Bezughabende Norm

§ 188 BAO

11.2. Sachverhalt

In der Feststellungserklärung (§ 188 BAO) für eine OG betreffend das Jahr 2010 waren sechs Beteiligte ausgewiesen. Bei einem der Beteiligten handelte es sich um einen Erben nach einer vormaligen, im Zeitpunkt der Einreichung der Feststellungserklärung verstorbenen Gesellschafterin. Gegen den Feststellungsbescheid wurde im Jahr 2013 Berufung eingebbracht. Nun stellt sich jedoch heraus, dass die anteilige Einkünftezurechnung an den Erben tatsächlich an vier Erben vorzunehmen gewesen wäre.

11.3. Frage

Ist der Feststellungsbescheid mittels Beschwerdeentscheidung (BVE) aufzuheben und ein neuer Feststellungsbescheid zu erlassen, weil eine Änderung der Beteiligten (Bescheidadressaten) im Zuge der Beschwerdeerledigung nicht zulässig wäre?

11.4. Lösung

Dem verfahrensrechtlichen Gebot, dass Feststellungsbescheide nur dann wirksam ergehen, wenn sie in ihrem Spruch den durch die Partei des Feststellungsverfahrens in die Feststellungserklärung aufgenommenen Personenkreis umfassen – das Finanzamt dürfte höchstens zusätzliche Personen in den Bescheid aufnehmen – (vgl VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024 ua; RdW-Heft 11/2012, S 688 [RdW 2012/721]; Salzburger Steuerdialog 2013 – BAO, BMF-Erlass vom 8.10.2013, BMF-010103/0180-IV/2013), wurde entsprochen. Obwohl nicht alle Einkünftebezieher im Feststellungsbescheid aufscheinen (drei Erben fehlen), liegt daher nach der Rechtsprechung ein wirksam erlassener Feststellungsbescheid vor.

Nach herrschender Auffassung erscheint eine erstmalige Zurechnung von Einkünften in einer meritorischen Rechtsmittelerledigung unzulässig (siehe *Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 9 mit Hinweis auf *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 289 Anm 19 mwN). Unter diesem Gesichtspunkt wäre es rechtswidrig, die drei zusätzlichen Erben (erstmals) in die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes oder das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) aufzunehmen.

Die Zurechnung der Einkünfteanteile an die drei „vergessenen“ Erben außerhalb des Feststellungsverfahrens direkt in deren Einkommensteuerverfahren käme grundsätzlich in Betracht. Im Feststellungsverfahren (BVE) wäre jedoch zufolge Bindungswirkung (§§ 192, 252 BAO) der Einkünfteanteil des enthaltenen Erben entsprechend zu verringern. Daher müsste im Feststellungsverfahren auch der Gesamtbetrag der verteilten Einkünfte vermindert werden, was mit der ertragsteuerlichen Gewinn- oder Überschussermittlung nicht in Einklang stünde.

Dem Finanzamt bleibt unter diesen Umständen im Beschwerdeverfahren nur die Aufhebung und Neuerlassung des Feststellungsbescheides an den richtigen bzw vollständigen Kreis von in Summe neun Einkünftebeziehern, um auch der materiellen Rechtslage zu entsprechen.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das BFG „*in der Sache selbst zu entscheiden*“ und den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Das Gebot, „*in der Sache selbst zu entscheiden*“, setzt voraus, dass die Sache, also jene, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 10), mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der BFG einbezogen wird (vgl sinngemäß zB VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081). Erfolgt in der betreffenden Sache im Rahmen einer meritorischen Entscheidung (Entscheidung in der Sache selbst) die Aufhebung des angefochtenen Bescheides, kommt eine weitere Entscheidung in derselben Sache gegenüber derselben Partei (mit Ausnahme einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO oder einer Aufhebung nach § 299 BAO) grundsätzlich nicht in Betracht (vgl zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0108). Durch eine in Rechtskraft erwachsene meritorische Aufhebung des Bescheides liegt eine „res iudicata“ vor, welche eine neuerliche Bescheiderlassung in derselben Sache verhindert. Eine (ersatzlose) Aufhebung als meritorische Beschwerdeerledigung darf daher nur dann erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (*Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 5 mwN).

Die gleichen Grundsätze gelten im Rahmen des § 262 BAO bei Erlassung der Beschwerdeverentscheidung. Gemäß § 263 Abs 1 BAO ist in der Beschwerdeverentscheidung, sofern die Bescheidbeschwerde nicht als unzulässig oder als verspätet zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder gegenstandslos zu erklären ist, der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung hin abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. In der Beschwerdeverentscheidung darf jedoch nicht (erstmalig) über eine andere Sache abgesprochen werden, die nicht den Spruch des mit Beschwerde bekämpften Bescheides gebildet hat.

Da zum Spruch eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 Abs 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber gehört, besteht – obwohl die Aufhebung an die gleiche, als solche rechtsfähige Verfahrenspartei und Bescheidempfängerin „OG“ gerichtet ist – die Gefahr der „res iudicata“ (mehrmalige Entscheidung in derselben Sache) nicht.

In Betracht käme auch, den inhaltlich rechtswidrigen Feststellungsbescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben und im Zuge der Aufhebung neu und vollständig, dh inklusive der drei weiteren Erben mit ihren Einkünftezurechnungen im Feststellungsverfahren, zu erlassen. Die Beschwerde gilt sodann gemäß § 253 BAO gegen den in Verbindung

mit dem Aufhebungsbescheid (§ 299 Abs 1 BAO) gemäß § 299 Abs 2 BAO neu erlassenen Feststellungsbescheid gerichtet weiter.

12. Feststellungsverfahren – Rechtsmittelfristverlängerung

12.1. Bezughabende Norm

§ 188 BAO

12.2. Sachverhalt

Am 26.6.2013 wird ein Feststellungsbescheid betreffend Kalenderjahr 2010 erlassen.

Der steuerliche Vertreter der Personengesellschaft (OG) bringt am 17.7.2013 im Namen der Gesellschaft ein Beschwerdefristverlängerungsansuchen bis Ende April 2014 ein. Diese Frist ist noch offen.

Die Beteiligten selbst bringen kein Fristverlängerungsansuchen ein.

Der Beteiligte A beruft am 18.7.2013 gegen den Feststellungsbescheid. Seine Berufung wird im Dezember 2013 dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Der Beteiligte B beruft am 20.11.2013 gegen den Feststellungsbescheid. Seine Berufung wird am 10.12.2013 als verspätet zurückgewiesen. Gegen den Zurückweisungsbescheid wird am 5.1.2014 Beschwerde eingebracht.

12.3. Fragen

1. Erfolgte die Zurückweisung der Berufung des Beteiligten B zu Recht oder wirkt der Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung des steuerlichen Vertreters der Personengesellschaft auch für die einzelnen Beteiligten?
2. Angenommen, der steuerliche Vertreter bringt rechtzeitig Beschwerde ein: Muss die Beschwerde gleich dem BFG vorgelegt werden, da das Verfahren gemeinsam zu führen ist (§ 267 BAO), oder ist zwingend (§ 262 BAO) eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen?

12.4. Lösung

Zu 1.

Gemäß § 246 Abs 1 und 2 BAO ist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde jeder befugt, an den der Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist; zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen Feststellungsbescheide ferner jeder, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs 3, 4 und 5 BAO wirken. Daher sind die Gesellschaft und alle Gesellschafter beschwerdelegitimiert.

Gemäß 245 Abs 3 BAO ist die Beschwerdefrist von der Abgabenbehörde auf Antrag aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Gemäß § 245 Abs 4 BAO beginnt die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird.

Die Hemmung des Fristenlaufes bis zur Zustellung der Entscheidung über den Fristverlängerungsantrag an den Antragsteller sowie eine allfällige Verlängerung der Beschwerdefrist mit Bescheid an den Antragsteller gilt nur für diesen, nicht auch für andere Be-

schwerdelegitimierte. Die Zurückweisung der (damals noch) Berufung des Beteiligten B erfolgte daher zu Recht. Anders wäre die Situation nur dann, wenn der steuerliche Vertreter (§ 81 Abs 2 BAO) auch im Namen des B oder im Namen der (aller) Beteiligten um Fristverlängerung ersucht hätte.

Soweit es in weiterer Folge zu einer Beschwerdeerledigung kommt (Beschwerdeführer A könnte seine Beschwerde auch zurücknehmen; der Vertreter nach § 81 Abs 2 BAO könnte die Beschwerde der Gesellschaft noch fristgerecht einbringen), ist auch der Inhalt (zB dortige Sachverhaltsdarstellungen) des zurückgewiesenen Rechtsmittels im Beschwerdeverfahren gegen den Feststellungsbescheid in der Entscheidung, die nur für die (ganze) Personengesellschaft getroffen werden kann, zu beachten.

Zu 2.

Die Beschwerde des Beteiligten A wurde dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor dem 1. Jänner 2014 zur Entscheidung vorgelegt. Für ihre Erledigung ist somit das BFG zuständig (vgl § 323 Abs 42 BAO). Bringt der steuerliche Vertreter die Beschwerde der Gesellschaft noch rechtzeitig ein, sind die Beschwerden gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden und können im Beschwerdeverfahren gemäß § 281 Abs 1 BAO nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die weitere Beschwerde wäre daher ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem BFG vorzulegen. Abgesehen davon wäre eine allfällige Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes gemäß § 300 Abs 1 erster Satz BAO nichtig, weil der zu Grunde liegende Feststellungsbescheid bereits vor dem BFG angefochten ist.

12.5. Anmerkungen

Jeder, der nach § 246 BAO zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde (§ 243 BAO) befugt ist, ist auch berechtigt, einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist zu stellen (zB VwGH 8.9.2009, 2009/170110). Die Entscheidungspflicht (§ 85a BAO) über einen solchen Antrag besteht gegenüber dem Antragsteller. Die Fristverlängerung liegt seit 1.1.2014 (zufolge Änderung des § 245 BAO durch das FVwGG 2012) nicht mehr im Ermessen der Abgabenbehörde. Der über den Antrag absprechende Bescheid wirkt nur gegenüber den Bescheidadressaten; nur „seine“ Rechtsmittelfrist wird gegebenenfalls erstreckt.

13. Aussetzung der Einhebung – Feststellungsverfahren

13.1. Bezughabende Norm

§ 212a BAO

13.2. Sachverhalt

Der steuerliche Vertreter gemäß § 81 Abs 2 BAO einer großen Personenvereinigung (über 200 Beteiligte) bringt Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) ein. Gleichzeitig beantragt er die Aussetzung der Einhebung mit folgendem Wortlaut: „Gemäß § 212a BAO beantragen wir die Aussetzung der Einhebung für die sich aus der Änderung der Feststellungsbescheide 2004, 2005 sowie 2006 mittelbar ergebenen Nachzahlungen in voller Höhe.“

13.3. Frage

Wie ist dieser Antrag auf Aussetzung der Einhebung durch das Feststellungs-Finanzamt (Betriebsfinanzamt) zu behandeln?

13.4. Lösung

Die Aussetzungsanträge sind gemäß § 50 BAO an die für ihre Erledigung zuständigen (Wohnsitz-)Finanzämter der Beteiligten weiterzuleiten.

13.5. Anmerkungen

Die Aussetzung der Einhebung von einem Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) abgeleiteter Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) setzt keine gegen den Abgabenbescheid gerichtete Bescheidbeschwerde voraus. Es liegt nämlich ein Fall „mittelbarer“ Abhängigkeit (iSd § 212a Abs 1 BAO) der Abgabenhöhe von der Erledigung des gegen den Feststellungsbescheid gerichteten Rechtsmittels vor.

Antragsbefugt für eine solche Aussetzung der abgeleiteten Abgaben ist der betreffende Abgabepflichtige. Der Antrag ist beim für die Erhebung der Abgabe zuständigen Finanzamt, somit beim Wohnsitzfinanzamt (§ 20 AVOG 2012) bzw für Körperschaftsteuer beim Betriebsfinanzamt (§ 21 AVOG 2010), einzubringen.

Aus der Befugnis zur Vertretung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergibt sich nicht die Befugnis zur Vertretung der Beteiligten in deren Einkommen- bzw Körperschaftsteuerverfahren.

Von solchen Vertretern gestellte Aussetzungsanträge erfordern ein Mängelbehebungsverfahren (fehlender Nachweis der Bevollmächtigung iSd § 85 Abs 4 BAO). Dieses Verfahren obliegt dem für die Einhebung der betroffenen Abgabe zuständigen Finanzamt.

14. Verjährung – rechtzeitiger Antrag auf Aufhebung eines Bescheides

14.1. Bezughabende Norm

§ 209a BAO iVm § 299 BAO

14.2. Sachverhalt

Aufgrund Schweizer EUZ-KM wurde am 19.12.2013 der Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2003 mit Hinweis auf hinterzogene Abgaben erlassen.

Am 31.1.2014 wurde dagegen Beschwerde eingebracht, welche mit Beschwerdevorentscheidung als verspätet zurückgewiesen wurde – in der Sache selbst wäre eine Stattgabe richtig gewesen (Antrag auf Tarifbesteuerung).

Am 12.2.2014 wurde ein Antrag auf Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO gestellt mit Hinweis, dass der Antrag innerhalb der Jahresfrist eingebracht wurde.

14.3. Frage

Ist § 209a Abs 2 BAO auch bei zwischenzeitlich eingetreterener absoluter Verjährung anwendbar?

14.4. Lösung

Gemäß § 302 Abs 1 BAO sind Aufhebungen von Bescheiden gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig; darüber hinaus gemäß § 302 Abs 2 lit. b BAO auch dann, wenn der Antrag innerhalb der Jahresfrist gestellt wurde. Diese Frist gilt unabhängig von einer eventuell bereits eingetretenen Verjährung. Der gegenständliche Antrag wurde daher rechtzeitig gestellt.

Gemäß § 209a Abs 2 BAO steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn ein Antrag auf Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs 1 BAO vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO gestellt wurde. Darunter ist auch die absolute Verjährung zu verstehen (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 209a Tz 8; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 209a Anm 13).

Wenn sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides betreffend das Jahr 2003 als nicht richtig erweist und die inhaltlichen Voraussetzungen der Antragstellung gemäß § 299 Abs 1 BAO idF des FVwGG 2012 (ab 1.1.2014) erfüllt sind, kann die Aufhebung bewilligt werden. Gemäß § 299 Abs 2 BAO ist mit dem Aufhebungsbescheid der den aufhebenden Bescheid ersetzenende (Sach-)Bescheid zu verbinden.

15. Antrag auf Nachrechnung der Bescheidbegründung

15.1. Bezughabende Norm

§ 245 BAO

15.2. Sachverhalt

Ein Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO (Nachrechnung der Bescheidbegründung) wird eingebracht. Vor Entscheidung wird ein neuerlicher Antrag auf Nachrechnung der Bescheidbegründung gestellt. Der erste Antrag wurde in weiterer Folge abgewiesen.

15.3. Frage

Kann der neue Antrag schon vor Rechtskraft der Abweisung des ersten Antrages zurückgewiesen werden (wegen entschiedener Sache – „res iudicata“)?

15.4. Lösung

Ein Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO kann nur einmal gestellt werden. Durch einen solchen Antrag wird kein Anspruch auf Entscheidung (Entscheidungspflicht) erworben (vgl VwGH 18.9.1978, 702/78). Demnach genügt für die Erledigung des Antrages bereits eine formlose Mitteilung oder die Übermittlung einer ganz oder teilweise fehlenden Bescheidbegründung. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut des § 245 Abs 4 erster Satz BAO („... an dem die Mitteilung [Abs 2] oder ... zugestellt wird.“)

Im Hinblick auf Rechtssicherheit und Rechtsschutz (Ende der Hemmung des Beschwerdefristenlaufes) bestehen jedoch auch keine Bedenken, dass der Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO bescheidmäßig erledigt wurde (Abweisung, weil die Bescheidbegründung nicht gefehlt hätte). Eine zweimalige Entscheidung in der gleichen Sache oder Abwarten der Rechtskraft der Erstabweisung ist jedoch nicht erforderlich.

Eine gegen die (Erst-)Abweisung eingebrachte Beschwerde wäre als unzulässig zurückzuweisen.

15.5. Anmerkungen

Nach § 245 Abs 2 BAO wird der Lauf der Beschwerdefrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt.

Diese Hemmung beginnt (nach § 245 Abs 4 BAO) mit dem Tag der Einbringung des Antrages. Sie endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (der fehlenden Begründung) dem Antragsteller zugestellt wird. Die fristhemmende Wirkung des Antrages besteht auch dann, wenn die Bescheidbegründung nicht ganz oder teilweise fehlt (*Ritz*, BAO⁵, § 245 Tz 31).

Zur Antragstellung nach § 245 Abs 2 BAO ist befugt, wer zur Einbringung der Bescheidbeschwerde legitimiert ist. Der Antrag ist bei der Abgabenbehörde (nicht beim Verwaltungsgericht) einzubringen.

16. Rechtsmittelverfahren – Zurücknahme einer Beschwerde

16.1. Bezughabende Norm

§ 256 BAO

16.2. Sachverhalt

Erstbescheid → Beschwerde → Beschwerdevorentscheidung → Vorlageantrag.

Der Akt ist noch nicht dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die Beschwerde wird zurückgezogen.

16.3. Frage

Wer ist zuständig für die Gegenstandsloserklärung?

16.4. Lösung

Gemäß § 300 Abs 1 erster Satz BAO können Abgabenbehörden ab Stellung des Vorlageantrages beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Diese Bestimmung schließt eine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes aus. Ab Stellung des Vorlageantrages ist das Gericht zuständig.

Wird der Vorlageantrag oder die Beschwerde zurückgezogen, obliegt die Gegenstandsloserklärung daher ausschließlich dem Verwaltungsgericht – unabhängig davon, ob die Vorlage der Beschwerde und der Akten (gemäß §§ 265, 266 BAO) an das Gericht bereits erfolgt ist oder noch nicht.

16.5. Anmerkungen

§ 256 Abs 3 BAO ist die Rechtsgrundlage für die Gegenstandsloserklärung bei Zurücknahme der Beschwerde.

Wird der Vorlageantrag zurückgenommen, so ergibt sich aus § 264 Abs 4 lit d BAO die sinngemäße Anwendung des § 256 Abs 3 BAO. Die Gegenstandsloserklärung hat mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes zu erfolgen.

17. Rechtsmittelverfahren – Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung

17.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

17.2. Sachverhalt

Anträge werden direkt an das Bundesfinanzgericht gestellt.

17.3. Frage

Kann aus den Anträgen im Rechtsmittel, welche an das **Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelbehörde** gerichtet wurden – nämlich das Ermittlungsverfahren antragsgemäß zu ergänzen, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Befürwortswerberin tatsächlich keine Abgabenschulden hat; in eventu den angefochtenen Bescheid zu beheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde erster Instanz zurückzuverweisen; in eventu den Bescheid ersatzlos zu beheben –, die Beantragung der Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung (BVE) abgeleitet werden?

17.4. Lösung

Gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO hat eine Beschwerdevorentscheidung zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Der Antrag auf Unterlassung einer BVE stellt ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten iSd § 85 BAO dar. Er erfordert, dass der Beschwerdeführer erkennbar auf die Erlassung einer BVE verzichtet. Dies ist hier nicht der Fall.

17.5. Anmerkungen

Der Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung (§ 262 Abs 2 lit a BAO) begründet keinen Rechtsanspruch des Beschwerdeführers auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung bzw auf Vorlage an das Verwaltungsgericht (zB Richtlinien zu Beschwerdevorentscheidungen vom 5.12.2003, BMF-010103/0209-IV/2013, Abschn 3.12.1).

Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs 2 lit b BAO ist zulässig. Erfolgt ungeachtet eines Antrages auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung innerhalb von drei Monaten ab Einlangen der Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde keine Vorlage an das Verwaltungsgericht, so entsteht dadurch die abgabenbehördliche Verpflichtung, über die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen, es sei denn, aus § 262 Abs 3 oder 4 BAO ergibt sich ein Verbot der Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

18. Rechtsmittelverfahren – Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung

18.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

18.2. Sachverhalt

Der Abgabepflichtige stellt in seiner Bescheidbeschwerde den Antrag, die Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

18.3. Fragen

Darf das Finanzamt trotzdem innerhalb der drei Monate eine Beschwerdevorentscheidung (BVE) erlassen oder muss die Beschwerde in dieser Zeit zwingend dem Gericht vorgelegt werden?

Darf das Finanzamt nur stattgeben oder auch abweisen?

18.4. Lösung

Das Unterbleiben einer BVE gemäß § 262 Abs 2 BAO setzt voraus, dass dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und die Beschwerde von der Abgabenbehörde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wird.

Aus dem Antrag ergibt sich kein Rechtsanspruch auf Unterbleiben einer BVE. Die Abgabenbehörde kann innerhalb der drei Monate eine BVE erlassen.

In dieser ist gemäß § 263 Abs 1 BAO der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder als unbegründet abzuweisen, sofern die Beschwerde nicht als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist.

Ergeht trotz Antrages auf Unterbleiben einer BVE eine solche, so ist dies nach § 93 Abs 3 lit a BAO zu begründen. Nach (nicht durch Vorlage genütztem) Ablauf der drei Monate muss die Abgabenbehörde eine BVE erlassen.

18.5. Anmerkungen

Über einen Antrag nach § 262 Abs 2 lit a BAO auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung ist von der Abgabenbehörde nicht formell (bescheidmäßig) abzusprechen (zB Richtlinien zu Beschwerdevorentscheidungen, Abschn 3.12.1); der Antrag ist zurücknehmbar (zB Ritz, BAO⁵, § 262 Tz 6).

Die Dreimonatsfrist des § 262 Abs 2 lit b BAO ist eine gesetzliche Frist. Zufolge § 110 Abs 1 BAO ist sie nicht verlängerbar.

19. Rechtsmittelverfahren – Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung

19.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

19.2. Sachverhalt

Das Finanzamt erlässt einen Umsatzsteuer-Bescheid. Der Steuerberater bringt dagegen beim Finanzamt im Jänner 2014 ein Rechtsmittel mit folgendem Wortlaut ein:

„Bescheidbeschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG“

Der Beschwerdeführer stellt den Antrag, das **Bundesfinanzgericht** möge

1. den angefochtenen Bescheid der belangten Behörde aufheben und
2. eine mündliche Verhandlung durchführen.

19.3. Fragen

Wie ist der Antrag zu deuten?

Handelt es sich dabei um eine Beschwerde oder um einen Vorlageantrag?

Bei Deutung als Beschwerde stellt sich weiters die Frage, ob eine Direktvorlage möglich ist.

19.4. Lösung

Die Eingabe ist eine Bescheidbeschwerde iSd § 243 BAO.

Gemäß § 262 Abs 2 BAO muss der Beschwerdeführer die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung in der Bescheidbeschwerde beantragen.

Da dies dem gegenständlichen Rechtsmittel nicht zu entnehmen ist, ist zwingend eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen.

20. Rechtsmittelverfahren – Direktvorlage, Verfassungswidrigkeit

20.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

20.2. Sachverhalt

1. In einer Beschwerde werden Verfassungswidrigkeit und auch sonstige Einwendungen geltend gemacht.
2. In einer Beschwerde wird eingewandt, dass der Bescheid gegen EU-Recht verstößt.

20.3. Frage

Ist die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (BVE) direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen?

20.4. Lösung

Grundsätzlich ist von der Abgabenbehörde über Beschwerden zwingend mit Beschwerdeentscheidungen abzusprechen.

Gemäß § 262 Abs 3 BAO ist die Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, wenn in dieser lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird.

1. Da nicht nur die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen bekämpft wird, sondern der Bescheid auch in anderen Punkten angefochten wird, ist der Ausnahmetatbestand nicht erfüllt und muss von der Abgabenbehörde grundsätzlich mit BVE abgesprochen werden.
2. Die Ausnahmen, in denen eine BVE gemäß § 262 Abs 3 BAO zu unterbleiben haben, sind taxativ aufgezählt. Eine direkte Vorlage wegen EU-Rechtswidrigkeit ist nicht vorgesehen. EU-Recht ist unmittelbar von der Abgabenbehörde anzuwenden und es besteht eine Bindung der Abgabenbehörde an Entscheidungen des EuGH.
Es ist daher zwingend (ausgenommen die Unterlassung einer BVE wird gemäß § 262 Abs 2 BAO beantragt) eine BVE durch die Abgabenbehörde zu erlassen.

20.5. Anmerkungen

Wird in der Bescheidbeschwerde nicht nur die Verfassungswidrigkeit angewandelter gesetzlicher Bestimmungen (bzw die Gesetzwidrigkeit einer Verordnung) geltend gemacht, sondern daneben auch andere Rechtswidrigkeiten des angefochtenen Bescheides, so ist § 262 Abs 3 BAO nicht anwendbar.

Maßgebend für § 262 Abs 3 BAO ist der Inhalt der Bescheidbeschwerde. Nachträgliche Erweiterungen der Beschwerdepunkte machen § 262 Abs 3 BAO nicht nachträglich unanwendbar.

21. Rechtsmittelverfahren – Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung, Mängelbehebungsverfahren

21.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

21.2. Sachverhalt

Der Abgabepflichtige beantragt in seiner Beschwerde die Unterlassung der Beschwerdevorentscheidung (BVE) und die direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Die Beschwerde ist nicht begründet.

21.3. Fragen

Wer ist für die Erlassung des Mängelbehebungsauftrages zuständig (Finanzamt oder Bundesfinanzgericht)?

Ist explizit ein Verzicht auf BVE und Vorlage notwendig?

21.4. Lösung

Gemäß § 300 BAO ist im Fall der Unterlassung einer BVE das Verwaltungsgericht erst mit tatsächlicher Vorlage der Beschwerde an das Gericht zuständig.

Vor Vorlage an das BFG hat die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

Nach Ablauf von drei Monaten ist zwingend eine BVE zu erlassen und hat daher auf jeden Fall die Abgabenbehörde den Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

Unabdingbare Voraussetzungen für die Unterlassung einer BVE sind sowohl der Antrag des Beschwerdeführers auf Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung als auch, dass die Abgabenbehörde die Beschwerde (tatsächlich) innerhalb von drei Monaten an das Verwaltungsgericht vorlegt.

22. Rechtsmittelverfahren – „Altfälle“

22.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

22.2. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht (BFG) stellt für „Altvorlagen“ (vor dem 1.1.2014) folgendes Ersuchen:

„Zu obiger GZ wird ersucht,

1. *die Akten samt Aktenverzeichnis vorzulegen (§ 266 Abs 1 iVm § 323 Abs 37 BAO) und*
2. *die Vorlage vom 16.5.2012 um folgende Punkte zu ergänzen (§ 265 Abs 2 und 3 iVm § 323 Abs 37 BAO):*
 - Darstellung des Sachverhaltes*
 - Ablichtungen des angefochtenen Bescheides*
 - Nennung der Beweismittel*
 - Stellungnahme der Abgabenbehörde.“*

Dem UFS wurde am 16.5.2012 der Vorlagebericht bei Vorlage des Rechtsmittels (Verf 46) übermittelt, die Akten sind jedoch noch beim Finanzamt.

22.3. Frage

Ist dem Ersuchen des BFG Folge zu leisten?

22.4. Lösung

Gemäß § 266 BAO hat die Abgabenbehörde ua die Akten samt Aktenverzeichnis vorzulegen.

Gemäß § 24 Abs 5 BFGG sind die Akten nach Maßgabe der vorhandenen technischen und organisatorischen Voraussetzungen in elektronischer Form vorzulegen.

Da die Akten noch nicht vorgelegt wurden, sind die nun geltenden Verfahrensbestimmungen anzuwenden und die Akten – soweit technisch und organisatorisch möglich – elektronisch samt Aktenverzeichnis vorzulegen.

Die Vorlage der Berufung erfolgte bereits 2012 mittels Verf 46. Nach § 323 Abs 38 erster Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden zu erledigen. Eine solche Anhängigkeit liegt ab Vorlage des Rechtsmittels (iSd § 276 Abs 6 BAO idF vor FVwGG 2012) vor.

Die neuen Bestimmungen des § 265 Abs 2 BAO sind daher nicht nachträglich anzuwenden.

Die Vorlage einer Bescheidbeschwerde (§ 265 Abs 2 BAO) setzt ua voraus, dass das Rechtsmittel nicht bereits vorgelegt ist.

Dem Ersuchen des BFG kann, muss aber nicht Folge geleistet werden.

22.5. Anmerkungen

Die BAO enthält Bestimmungen (nämlich die §§ 265 und 266) sowohl für die Vorlage der Beschwerde als auch für die Aktenvorlage.

Ab 1.1.2014 hat die Vorlage der Beschwerde gleichzeitig mit der Vorlage der Akten zu erfolgen.

Vor diesem Tag war es nicht unüblich, zunächst nur die Berufung vorzulegen. Die Vorlage der Akten erfolgte auf Aufforderung des UFS erst später.

Die Pflicht, anlässlich der Vorlage der Akten den Parteien (somit insb den Beschwerdeführern) eine Ausfertigung des Aktenverzeichnisses zu übermitteln, besteht ab 1.1.2014 auch dann, wenn die Berufung (ohne Akten) bereits vor diesem Zeitpunkt vorgelegt wurde.

Nach Fischerlehner (Das neue Abgabenverfahren, Wien 2013, § 266 Anm 2) soll die Übermittlung des Aktenverzeichnisses an die Partei (§ 78 BAO) es auch ihr ermöglichen, Kenntnis davon zu erhalten, welche Akten die Abgabenbehörde dem Verwaltungsgericht vorgelegt hat und ob die belangte Behörde das Verwaltungsgericht vollständig von den bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen informiert hat. Diese Regelung erhöht den Rechtsschutz, zumal die Parteien nun selbst überprüfen können, was dem Gericht tatsächlich als Fallinformation zukommt und in welchen Bereichen allenfalls noch ein Ergänzungsbedarf ist.

Nach § 265 Abs 4 BAO hat die Abgabenbehörde die Parteien vom Zeitpunkt der Vorlage an das Verwaltungsgericht unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen. Diese Pflicht besteht auch dann, wenn keine gleichzeitige Aktenvorlage erfolgt.

Der Zeitpunkt der Verständigung von der Vorlage der Bescheidbeschwerde ist für den Beginn der Verständigungspflicht (des § 265 Abs 6 BAO) des Beschwerdeführers

maßgebend. Diese Verständigungspflicht betrifft Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse.

Die Kenntnis des Zeitpunktes der Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht ist für den Beschwerdeführer auch wegen § 291 Abs 1 BAO, somit für den Beginn der für Anträge auf Fristsetzung (§ 38 VwGG) maßgebenden Sechsmonatsfrist, bedeutsam.

23. Rechtsmittelverfahren – „Altfälle“, zwingende Beschwerdevorentscheidung

23.1. Bezughabende Norm

§ 262 BAO

23.2. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ersucht/beauftragt das Finanzamt, für „Altvorlagen“ (vor dem 1.1.2014) BVEs zu erlassen:

„Sie werden daher ersucht, für die offenen Rechtsmittel soweit möglich (selbstverständlich nach Ergehen des neuen Photovoltaikerklasses) bis 31.3.2014 Beschwerdevorentscheidungen zu erlassen. Oder gegebenenfalls mitzuteilen, weshalb diese unterbleiben (zB weil der Bf. dies ablehnt).“

23.3. Frage

Darf bzw muss das Finanzamt in jenen Fällen, in denen die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den UFS vor dem 31.12.2013 vorgelegt wurde, eine Beschwerdevorentscheidung erlassen?

23.4. Lösung

§ 323 Abs 42 BAO (AbgÄG 2014, BGBl I Nr 13/2014) stellt klar, dass bei einer Berufung, die vor dem 1. Jänner 2014, ohne dass eine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurde, § 262 BAO (Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung) nicht anwendbar ist. Das Finanzamt darf daher keine Beschwerdevorentscheidung erlassen, sondern es ist die Berufung als Bescheidbeschwerde vom BFG zu erledigen.

Es besteht die Möglichkeit für den Beschwerdeführer, eine Zustimmungserklärung gemäß § 300 Abs 1 lit a BAO gegenüber dem BFG abzugeben.

23.5. Anmerkungen

Aus dem Hinweis auf § 300 Abs 1 lit a BAO im letzten Satz der Lösung ergibt sich mittelbar eine Anregung des BMF für eine verwaltungsökonomische Vorgangsweise des BFG.

Hält das BFG, etwa weil die in mehreren Rechtsmitteln strittige Rechtsfrage durch den VwGH nach Vorlageantrag bzw bei Vorlage oder Berufung vor dem 1.1.2014 nunmehr geklärt wird, eine auf § 300 BAO gestützte Maßnahme der Abgabenbehörde für verwaltungsökonomischer als die Erlassung der Erkenntnisse in offenen Beschwerdeverfahren, so steht es dem Gericht frei, den Beschwerdeführer auf die Aufhebungsmöglichkeit des § 300 BAO hinzuweisen und seine Zustimmung anzuregen.

Diese Möglichkeit besteht übrigens nicht nur für „Altvorlagen“, sondern auch für spätere Übergänge der Zuständigkeit auf das Gericht (als Vorlageantrag bzw ab Beschwerdevorentscheidung in den Fällen des § 262 Abs 2 bis 4 BAO).

24. Rechtsmittelverfahren – Vorlageantrag, keine Begründung, Mängelbehebungsauftrag

24.1. Bezughabende Norm

§ 264 BAO

24.2. Sachverhalt

Ein Vorlageantrag wird ohne Begründung eingebracht.

24.3. Frage

Hat ein Mängelbehebungsauftrag durch das Bundesfinanzgericht (BFG) oder durch die Abgabenbehörde zu erfolgen?

24.4. Lösung

Gemäß § 300 BAO ist ab Stellung eines Vorlageantrages das BFG zuständig und hätte ein Mängelbehebungsauftrag auch vom BFG zu ergehen.

Ein Vorlageantrag unterliegt jedoch keinen Inhaltserfordernissen, er muss daher nicht begründet sein und es hat deshalb auch kein Mängelbehebungsauftrag zu ergehen.

Ein Mängelbehebungsauftrag ist jedoch dann zu erlassen, wenn der Vorlageantrag nicht alle Formenfordernisse des § 85 BAO erfüllt (zB Fehlen der Unterschrift).

24.5. Anmerkungen

Aus dem Vorhaltscharakter der Beschwerdevorentscheidung (vgl zB VwGH 23.3.2010, 2009/13/0094) ergibt sich, dass ein nur die Vorlage begehender Antrag, ohne auf den Inhalt der Beschwerdevorentscheidung zu reagieren, unzweckmäßig sein kann.

25. Rechtsmittelverfahren – Vorlage an BFG, fehlende Unterlagen

25.1. Bezughabende Norm

§ 265 BAO

25.2. Sachverhalt

Eine Beschwerde soll nach Ergehen einer BVE und Einbringung eines Vorlageantrages an das Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt werden. Es fehlen noch Unterlagen oder eine zusammenhängende GPLA-Prüfung ist noch nicht abgeschlossen.

25.3. Frage

Kann bzw. ist die Beschwerde an das BFG vorzulegen?

25.4. Lösung

Gemäß § 265 BAO hat die Abgabenbehörde die Beschwerde nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub vorzulegen.

Ermittlungen werden jedenfalls dann erforderlich sein, wenn im Vorlageantrag neue Sachverhaltselemente und/oder neue Argumente vorgebracht werden.

25.5. Anmerkungen

Nach § 269 Abs 2 BAO können die Verwaltungsgerichte das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.

Solche Anträge können auch der Amtspartei, zB dem Finanzamt, das den angefochtenen Bescheid erlassen hat, erteilt werden. Sie sind zu befolgen.

Der Versuch, durch Unterlassung der etwa nach erforderlichen Ermittlungen (iSd § 265 Abs 1 BAO) den Ermittlungsaufwand auf das Verwaltungsgericht zu überwälzen (in der Hoffnung, das Gericht werde selbst diese Ermittlungen durchführen), wird daher vielfach nicht erfolgreich sein.

26. Rechtsmittelverfahren – Kein Ausspruch über Zulässigkeit einer Revision

26.1. Bezugshabende Norm

§ 280 BAO

26.2. Sachverhalt

1. Ein Erkenntnis des BFG spricht nicht über die Zulässigkeit der Revision ab.
2. Ein Erkenntnis des BFG spricht aus, dass die Erhebung einer Revision nicht zulässig ist; der Ausspruch wird aber nicht begründet.

26.3. Frage

Was ist bei einer allfälligen Revisionserhebung durch das Finanzamt zu beachten?

26.4. Lösung

Gemäß § 280 BAO hat die Ausfertigung eines Erkenntnisses bzw. eines Beschlusses ua den Ausspruch zu enthalten, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 zweiter Satz VwGG).

1. Enthält die Ausfertigung keinen Ausspruch über die Zulässigkeit einer Revision, so ist das Erkenntnis/der Beschluss mangelhaft.

In einer allfälligen ordentlichen Revision ist es jedoch empfehlenswert, auch darauf einzugehen, warum eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG vorliegt.

2. Hat das BFG in seinem Erkenntnis – wenn auch ohne Begründung – ausgesprochen, dass eine Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG unzulässig ist, so hat eine allfällige außerordentliche Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des BFG die Revision für zulässig erachtet wird.

26.5. Anmerkungen

Es sei dahingestellt, ob sich aus § 28 Abs 3 VwGG ableiten lässt, dass ein fehlender Ausspruch über die Zulässigkeit einer Revision de facto als Zulassung einer Revision zu deuten ist.

§ 28 Abs 3 VwGG lautet:

„Hat das Verwaltungsgericht im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird (außerordentliche Revision).“

Die Lösung äußert sich hiezu nicht. Sie empfiehlt nur dem Finanzamt, in solchen Fällen in der Amtsrevision die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage darzustellen.

27. Rechtsmittelverfahren – Säumnisbeschwerde

27.1. Bezughabende Norm

§ 284 BAO

27.2. Sachverhalt

Es wird ein Antrag auf Entscheidung einer angeblich vor einem Jahr eingebrachten Berufung gestellt. Eine Berufung/Beschwerde ist jedoch nicht aktenkundig.

27.3. Fragen

Muss über diesen Antrag entschieden werden?

Wäre der Antrag an den BFG weiterzuleiten (Säumnisbeschwerde)?

27.4. Lösung

Gemäß § 284 BAO kann die Partei wegen Verletzung der Entscheidungspflicht Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben, wenn ihr Bescheide der Abgabenbehörde nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen bekanntgegeben werden.

Dieser Antrag wird als Säumnisbeschwerde zu beurteilen sein und ist an das BFG weiterzuleiten. Es kann sich als zweckmäßig erweisen, dass die Abgabenbehörde ermittelt, ob eine Beschwerde/Berufung tatsächlich eingebracht wurde. Ein solches Ermittlungsergebnis ist dem BFG anlässlich der Weiterleitung mitzuteilen.

Der Beschwerdeführer wird geeignet nachweisen müssen, dass eine Beschwerde/Berufung tatsächlich eingebracht wurde.

27.5. Anmerkungen

Die grundsätzliche Pflicht der Abgabenbehörde, ab 1.1.2014 über Bescheidbeschwerden (bzw. über noch nicht vor diesem Zeitpunkt vorgelegte Berufungen) mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen (außer in den Fällen des § 262 Abs 2 bis 4 BAO), führt dazu, dass eine diesbezügliche Säumnis mit Säumnisbeschwerde (§ 284 BAO) geltend gemacht werden kann.

Die Säumnisbeschwerde ist (nach dem ersten Satz des § 284 Abs 1 BAO) beim Verwaltungsgericht einzubringen. Wird sie zB beim Finanzamt eingebracht, so besteht nach § 50 BAO die Weiterleitungspflicht „ohne unnötigen Aufschub“. Vor Weiterleitung an das Gericht unverzüglich zu ermitteln, ob ein Rechtsmittel tatsächlich eingebracht wurde, ist zweckmäßig und keine Verletzung des § 50 BAO.

Die Dreimonatsfrist des § 284 Abs 2 BAO beginnt ab Einlangen der Säumnisbeschwerde; gemeint ist ab Einlangen beim Verwaltungsgericht.

28. Rechtsmittelverfahren – Bescheiderlassung bei offenem Rechtsmittel

28.1. Bezughabende Norm

§ 300 BAO

28.2. Sachverhalt

Es wurden nach Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Umsatzsteuerfestsetzungs-)Bescheide betreffend Zeiträume des Jahres 2010 erlassen. Die dagegen eingebrachten Beschwerden (damals Berufungen) wurden vorgelegt.

28.3. Frage

Kann das Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 erlassen?

28.4. Lösung

§ 300 BAO betrifft auch Umsatzsteuerjahresbescheide nach Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden.

Gegebenenfalls sind Festsetzungsbescheide (§ 21 Abs 3 UStG 1994) hinsichtlich der weiteren Zeiträume des betreffenden Veranlagungsjahrs zu erlassen.

Vgl auch Frage 30.

29. Rechtsmittelverfahren – Umsatzsteuerfestsetzung, Jahresumsatzsteuerbescheid

29.1. Bezughabende Norm

§ 300 BAO

29.2. Sachverhalt

Eine drei Monate betreffende Umsatzsteuerfestsetzung wird mit Beschwerde bekämpft.

29.3. Frage

Inwieweit ist es im Einzelfall zweckmäßig/zulässig, den Jahresbescheid zu erlassen und erst dann über die Beschwerde abzusprechen (Verjährung Jahresveranlagung bzw Entscheidungspflicht)?

29.4. Lösung

Ab Stellung des Vorlageantrages ist die Abgabenbehörde nicht mehr zuständig, über die Beschwerde zu entscheiden. Abänderungen oder Aufhebungen des angefochtenen Bescheides dürfen gemäß § 300 BAO bei sonstiger Nichtigkeit nicht mehr durchgeführt werden. Nach Entscheidung des BFG geht die Zuständigkeit wieder auf die Abgabenbehörde über.

Über Beschwerden hat grundsätzlich bis auf die Ausnahmen des § 262 BAO zwingend die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) zu entscheiden. Bis zur Erlassung einer BVE bzw. Stellung eines Vorlageantrages kann auch der angefochtene Bescheid abgeändert und aufgehoben werden (in diesem Fall darf ein Jahresumsatzsteuerbescheid erlassen werden).

29.5. Anmerkungen

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide (§ 21 Abs 3 UStG 1994) haben insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung des Jahresbescheides (Veranlagungsbescheid gemäß § 21 Abs 4 UStG 1994) außer Kraft treten (vgl zB VfGH 30.9.1997, B 2557/96; VwGH 7.7.2011, 2008/15/0317).

Nach § 21 Abs 3 zweiter Satz UStG 1994 kann eine Festsetzung nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldezeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst (§ 253 BAO).

§ 253 BAO gilt zB für mit Beschwerden angefochtene Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, wenn sie durch einen Veranlagungsbescheid aufgehoben werden.

Eine solche Aufhebung von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden wäre nach den im § 300 Abs 1 erster Satz BAO genannten Zeitpunkten allerdings nichtig. Vorher ist sie zulässig.

30. Rechtsmittelverfahren – Außenprüfung während eines beim BFG anhängigen RM-Verfahrens

30.1. Bezughabende Norm

§ 300 BAO

30.2. Sachverhalt

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist ein Rechtsmittel betreffend Umsatzsteuer (USt) 2010 anhängig. Nunmehr stünde eine Außenprüfung für den Zeitraum 2009 bis 2011 vor dem Abschluss. Gemäß § 300 BAO darf das Finanzamt keine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend USt 2010 vornehmen.

Es empfiehlt sich wohl die Kontaktaufnahme mit dem BFG und die Absprache der weiteren Vorgangsweise (bei umfassenden neuen, womöglich umstrittenen Sachverhaltselementen wird wahrscheinlich eine Bescheidaufhebung mit Zurückverweisung der Sache die Folge sein; unstrittige Punkte könnten auch vom BFG in dessen Erkenntnis eingearbeitet werden).

30.3. Fragen

1. Wäre es auch eine Möglichkeit, die Außenprüfung vorerst ohne Bescheiderlassung für USt 2010 abzuschließen, das Erkenntnis des BFG abzuwarten und dann erst eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu veranlassen?
2. Gilt eine Amtshandlung des BFG auch als Verlängerungamtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO?

30.4. Lösung

1. Gemäß § 265 Abs 6 BAO ist die Abgabenbehörde ab der Vorlage der Beschwerde verpflichtet, das BFG über Änderungen aller für die Entscheidung bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen.

Kommen während einer Außenprüfung solche Tatsachen und Beweismittel neu hervor, so sind diese dem BFG mitzuteilen.

2. § 209 Abs 1 erster Satz BAO lautet: „*Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.*“

Die zehn Jahre betragende „absolute“ Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO ist weder hemmbar noch verlängerbar.

Amtshandlungen des BFG sind keine Amtshandlungen einer Abgabenbehörde und verlängern daher nicht die Verjährungsfrist. (zB *Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren, Wien 2013, § 209 Anm. 3*).

Es werden sich daher gegebenenfalls jährliche Amtshandlungen als zweckmäßig erweisen.

31. Rechtsmittelverfahren – Antrag gemäß § 299 BAO während eines beim BFG anhängigen RM-Verfahrens

31.1. Bezughabende Norm

§ 300 BAO

31.2. Sachverhalt

Eine Beschwerde wurde nach einem Vorlageantrag bereits dem BFG vorgelegt. Der Beschwerdeführer bringt nun einen Aufhebungsantrag nach § 299 BAO bzw einen Wiederaufnahmeantrag nach § 303 BAO ein (zu anderen Punkten, also nicht dem Beschwerdepunkt).

31.3. Frage

Eine Aufhebung/Abänderung durch die Abgabenbehörde ist nicht möglich. Wie ist der Aufhebungsantrag/Wiederaufnahmsantrag zu erledigen (Abweisung/Zurückweisung oder direkte Weiterleitung des Antrages an BFG ohne formelle Erledigung des Antrages)?

31.4. Lösung

Der Antrag nach § 299 BAO – Aufhebung des Bescheides/§ 303 BAO – Wiederaufnahme des Verfahrens muss an das BFG weitergeleitet werden (Verständigungspflicht gemäß § 265 Abs 6 BAO).

Das BFG hat dieses Anbringen in seiner Entscheidung zu würdigen.

Hinweis:

Nach Ergehen des Erkenntnisses durch das BFG werden diese Anträge zu erledigen sein. Ggf Abweisung wegen inhaltlicher Gegenstandslosigkeit, da dem Begehrten bereits im Erkenntnis Rechnung getragen wurde bzw. diesem keine Folge zu geben war.

Soweit die Anträge auf Bescheidänderungen formal zu erledigen wären (Verspätung, Formgebrechen, Zurückweisung), hat die Erledigung durch die Abgabenbehörde zu erfolgen.

31.5. Anmerkungen

Das Aufhebungsverbot des § 300 Abs 1 erster Satz BAO betrifft nicht nur amtswegige Aufhebungen, sondern auch Anträge auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO. Dieses Verbot gilt nur so lange, als der betreffende Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten ist. Die Unzuständigkeit der Abgabenbehörde zur Aufhebung kann daher vorübergehend sein. Dies ist der Fall, wenn das Verwaltungsgericht nicht mit Erkenntnis (somit mit meritorischer Erledigung der Bescheidbeschwerde) über die Bescheidbeschwerde abspricht. Diesfalls (zB bei Zurückweisung der Beschwerde als verspätet) lebt die Zuständigkeit der Abgabenbehörde zur Aufhebung gemäß § 299 BAO wieder auf. Dies setzt allerdings einen in der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO eingebrachten Aufhebungsantrag voraus.

Es kann somit für die Partei (§ 78 BAO) zweckmäßig sein, zwecks Fristwahrung einen solchen Antrag zu stellen, weil sein Inhalt nur bei meritorischer Beschwerdeerledigung vom Verwaltungsgericht gewürdigt und allenfalls berücksichtigt werden kann.

32. Rechtsmittelverfahren – Aufhebung gemäß § 300 BAO

32.1. Bezughabende Norm

§ 300 BAO

32.2. Frage

Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 300 Abs 1 BAO durch die Abgabenbehörde. Ist die Beschwerdevorentscheidung im Spruch gleichfalls aufzuheben?

32.3. Lösung

Gemäß § 300 BAO können die Abgabenbehörden angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdevorentscheidungen unter bestimmten Voraussetzungen aufheben.

Im Spruch des Aufhebungsbescheides ist daher eine allfällige BVE ebenfalls aufzuheben.

§ 300 BAO stellt einen eigenen Verfahrenstitel dar. Das BFG hat in weiterer Folge abschließend über die Beschwerde zu entscheiden (zB Gegenstandsloserklärung mit Beschluss).

33. Bescheidberichtigung – Berichtigung Beschwerdevorentscheidung, kein Vorlageantrag

33.1. Bezughabende Norm

§ 293b BAO

33.2. Sachverhalt

Eine (teilweise stattgebende) BVE wird nach § 293b BAO berichtet. Es wurde kein Vorlageantrag eingebracht.

33.3. Frage

Ist dies zulässig?

33.4. Lösung

Das BFG wird erst mit Stellung eines Vorlageantrages zuständig.

Bevor ein Vorlageantrag eingebracht wird, sind Bescheidabänderungen durch die Abgabenbehörde im Sinne der Bestimmungen der §§ 293 bis 303 BAO zulässig.

33.5. Anmerkungen

Wird eine Beschwerdevorentscheidung vor Stellung des Vorlageantrages von der Abgabenbehörde berichtigt (insbesondere nach den §§ 293 oder 293b BAO) oder gemäß § 295a BAO abgeändert, so ist die Berichtigung (Abänderung) mit Bescheidbeschwerde anfechtbar.

Wird die Beschwerdevorentscheidung vor Stellung des Vorlageantrages gemäß § 299 BAO aufgehoben (was sowohl auf Antrag als auch von Amts wegen zulässig ist), so ist der sie ersetzenende Bescheid eine Beschwerdevorentscheidung. Die Aufhebung ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar; die neue Beschwerdevorentscheidung ist mit Vorlageantrag bekämpfbar.

34. Bescheidabänderung – Antrag gemäß § 295 Abs 4 BAO nach alter Rechtslage rechtzeitig

34.1. Bezughabende Norm

§ 304 BAO

34.2. Sachverhalt

Ein Antrag nach § 295 Abs 4 BAO wurde noch 2013 rechtzeitig gemäß § 295 Abs 4 BAO iVm § 304 BAO (alte Rechtslage) eingebracht.

34.3. Frage

Wie ist nach 1.1.2014 über den Antrag hinsichtlich Frist zu entscheiden, da er nach den nun geltenden Verfahrensbestimmungen (Änderung des § 304 BAO durch FVwGG 2012) zu spät gestellt wurde?

34.4. Lösung

Eine Änderung verfahrensrechtlicher Bestimmungen führt (wenn nichts anderes gesetzlich vorgesehen ist) dazu, dass ab Inkrafttreten die neue Rechtslage für offene Verfahren anzuwenden ist.

Die Änderung der Rechtslage (Verjährungsfristen) wird jedoch in verfassungskonformer Interpretation des § 323 Abs 37 BAO nicht dazu führen, dass ein damals rechtzeitig gestellter Antrag nun als verspätet zu beurteilen ist.

Da der Antrag 2013 rechtzeitig gestellt wurde, ist dieser auch 2014 noch als rechtzeitig gestellt anzusehen und ist nicht als verspätet zurückzuweisen.

34.5. Anmerkungen

Anträge nach § 295 Abs 4 BAO sind vor Ablauf der nach § 304 BAO maßgebenden Frist zu stellen.

Die Verkürzung der Antragsfrist ist eine mittelbare Folge der Neufassung des § 304 BAO durch das FVwGG 2012. Der neue § 304 BAO ist nach § 323 Abs 37 BAO mit

1. Jänner 2014 in Kraft getreten. Auch wenn Änderungen von Verfahrensbestimmungen grundsätzlich dazu führen, dass ab Inkrafttreten die neue Rechtslage (auch für „offene“ Verfahren) anzuwenden sind, darf dies aus verfassungsrechtlichen Überlegungen nicht dazu führen, dass ein rechtzeitiger Antrag als Folge von Untätigkeit der Abgabenbehörde als verspätet zu beurteilen ist (vgl zB VwGH 9.6.1986, 86/15/0050, wonach eine Inkrafttretensregelung unsachlich und daher gegen den Gleichheitssatz verstoßend wäre, wenn die Anwendung des neuen Rechts vom zufälligen Arbeitsgang bei den Finanzämtern abhinge).

Den Worten „tritt mit ... in Kraft“ ist in verfassungskonformer Auslegung nicht die Bedeutung zu geben, dass ausnahmslos die neue Rechtslage (ab Inkrafttreten) anzuwenden ist. Dass Verfahrensbestimmungen bzw deren Änderungen ab ihrem Inkrafttreten auch auf offene Verfahren anzuwenden sind, ist „nur“ eine Auslegung (und keine Bestimmung in Gesetzesrang), die im Allgemeinen, aber nicht stets zutreffend ist.

35. Bescheidaufhebung – Antrag gemäß § 299 BAO, alte – neue Rechtslage

35.1. Bezughabende Norm

§ 299 BAO

35.2. Sachverhalt

Ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO wird 2013 eingebbracht. Es wird nicht angeführt, worin die Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides liegt. Der Antrag ist noch unerledigt.

35.3. Frage

Ist ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen?

35.4. Lösung

§ 299 BAO ist eine Norm des Verfahrensrechtes. Eine Änderung solcher Bestimmungen führt (wenn nichts anderes gesetzlich vorgesehen ist) dazu, dass ab Inkrafttreten die neue Rechtslage für offene Verfahren anzuwenden ist.

Das bedeutet, dass im Hinblick auf die geänderte Rechtslage (Inhaltserfordernisse des § 299 BAO mit 1.1.2014) eine Mängelbehebungsauftrag (§ 85 Abs 2 BAO) zu erlassen ist.

35.5. Anmerkungen

Vor dem 1. Jänner 2014 hat die BAO keine Inhaltserfordernisse für Anträge auf Aufhebung gemäß § 299 BAO geregelt.

Inhaltliche Mängel iSd § 85 Abs 2 BAO (idF BGBl I 2009/20) liegen jedoch nur vor, wenn gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben in einer Eingabe fehlen.

Solche gesetzliche Bestimmungen (Inhaltserfordernisse für Anträge) in der BAO betreffen Anträge auf:

- Auskunftsbescheid (in § 118 Abs 4 BAO),
- Beschwerdezinsen (in § 205a Abs 2 BAO),
- Aussetzung der Einhebung (in § 212a Abs 3 zweiter Satz BAO),

- Aufhebung (in § 299 Abs 2 BAO),
 - Wiederaufnahme des Verfahrens (in § 303 Abs 2 BAO),
 - Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (in § 309a BAO)
- sowie Bescheidbeschwerden (in § 250 BAO), Maßnahmenbeschwerden (in § 283 Abs 2 BAO) und Säumnisbeschwerden (in § 285 Abs 1 BAO).

36. Wiederaufnahme des Verfahrens – Rechtzeitigkeit eines Antrages

36.1. Bezughabende Norm

§ 303 BAO

36.2. Sachverhalt

Ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde am 28.12.2013 rechtzeitig ein-gebracht (fünf Jahre ab Rechtskraft).

Nach § 304 BAO (ab 1.1.2014 geltendem Recht) ist der Antrag verspätet.

36.3. Fragen

Wie ist der Antrag zu bearbeiten?

Nach welcher Rechtsgrundlage ist der Antrag – seine Rechtzeitigkeit – zu beurteilen?

36.4. Lösung

Siehe Lösung Frage 34.

Ein rechtzeitiger Antrag hindert die Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nicht (§ 304 BAO).

36.5. Anmerkungen

Zur verfassungskonformen Auslegung des § 323 Abs 37 BAO (Inkrafttreten des neuen § 304 BAO) siehe Anmerkungen zu Frage 34.

Stichwortverzeichnis

A

- Abtretung 32
- Abwicklungs-Anfangsvermögen 35
- Aktenvorlage 87
- Aktivleistung 65
- Anbringen 72 ff
- Arbeitgeber 64
 - , ausländischer 58
- Arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug 39
- Arbeitskräftegestellung 64
- Arbeitskräfteüberlassung, gewerbliche 65
- Ausländer Arbeitgeber 58
- Auslandsdienstreise 41
- Aussetzung der Einhebung 79
- Außenprüfung 75, 92 f

B

- Befreiungsbescheid 67
- Berufsrecht 16
- Bescheidbegründung 81
- Beschwerdevorentscheidung 74, 76, 82 ff, 88, 91 f, 95
- Betriebsaufgabe 7
- Betriebsstandort 55
- Betriebsveräußerung 6
- Bitcoins 10

D

- Dauernder Standort 55
- Deutschland 65
- Dienstreise 39, 42

E

- Earn-Out 31
- Einbringungsstichtag 32
- Einkunftsquelle 5
 - , einheitliche 13
- Einlage 22
- Einzelunternehmen 55
- E-Mail 73, 75
- Entscheidungspflicht 79, 81

F

- Fahrzeuggbewegung, grenzüberschreitende 62
- Feststellungsverfahren 76, 78 f
- Fremdwährungskredit 8
- Frühstückspension 6

G

Gegenbeweis 57
Gegenleistungsanteil 32
Gegenstandsloserklärung 82
Gesellschafter-Geschäftsführer 13, 44
Gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung 65
Grenzüberschreitende Fahrzeugbewegung 62
Großauftrag 18
Grundstücksveräußerung 6
Gruppenpraxis 14

H

Hausapotheke 14
Herstellerbefreiung 4

I

Insolvenz 35

K

Kapitalerhöhung 31
Kilometergeld 39
Klientenstock 15 f
Kommunalsteuer 43 f
Konkurs 35
Konvertierung 8
Konzerninterne Personalüberlassung 65
Kundenbeziehung 18
Kursverlust 8

L

Liquidation 34
Liquidationsgewinn 35
Luxustangente 44

M

Mängelbehebungsauftrag 72, 74, 86, 89
Mittelpunkt der Tätigkeit 41
Mobile Pflege 39

N

Nachversteuerung 43
NoVA-Vergütung 61

P

Parteiengehör 76
Passivleistung 66
Personalüberlassung, konzerninterne 65
Personengesellschaft 23

Pflege, mobile 39
Pilot 40
Privatpatient 16
Probefahrtkennzeichen 60

R

Rechtsmittelfristverlängerung 78
Reihengeschäft 48, 52
Revision 90

S

Sachbezug PKW 44
Sachbezugswert 39
Säumnisbeschwerde 91, 98
Schenkung 69, 71
Schlussbesprechung 75
Schmutz-, Erschwerin- und Gefahrenzulage 42
Schweiz 65
SEG-Zulage 42
Standortvermutung 57
Steuerlast, Verschiebung 22

T

Taggeld 40
Tausch 22
Teilbetrieb 16
Telefax 72

U

Umsatzsteuerfestsetzung 92 f

V

Verbindlichkeiten 34
Verjährung 80, 94
Verpflegungsmehraufwand 41
Verschiebung von Steuerlasten 22
Vorlageantrag 82, 84, 89, 92, 94 f
Vorlagebericht 8
Vorsorgemaßnahme 22

W

Werbungskosten, vorweggenommene 4
Wiederaufnahme des Verfahrens 93 f, 98

Z

Zukunftssicherungsmaßnahme 43

Notizen

