

fiebichNEWS

Ausgabe 5d/2018

Highlights des Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlasses

1. EINKÜNFTEZURECHNUNG - ZWISCHENSCHALTUNG EINER KÖRPERSCHAFT (RZ 104): ...	1
2. PRÄZISIERUNGEN ZUM FRUCHTGENUSSRECHT (RZ 111FF):	2
3. BILANZBERICHTIGUNG NACH § 4 ABS. 2 ESTG:	2
4. BILANZIELLE BERÜCKSICHTIGUNG VON STEUERNACHFORDERUNGEN (RZ 1600):.....	3
5. BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE DES UGB:.....	3
6. ÄNDERUNGEN BEI GRUNDSTÜCKSV ERÄÜBERUNGEN:	3
7. BEITRAGSZUSCHLAG NACH ASVG:.....	4
8. UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON MITUNTERNEHMERANTEILEN:	4
9. ENTGELTLICHER VERZICHT AUF EIN WOHNRECHT:	4
10. HERSTELLERBEFREIUNG BEI VERÄÜBERUNG VON GEBÄUDEN:.....	5

Die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) wurden zuletzt im Jahr 2015 aktualisiert. Der nunmehr vorliegende EStR-Wartungserlass 2018 arbeitet in die EStR sämtliche gesetzliche Änderungen, BMF-Erlässe, VwGH-Judikate und geänderte Verwaltungsmeinungen ein, die seit der letzten Wartung ergangen sind. Der Wartungserlass hat einen Umfang von 366 Seiten (!, das sind rund 30% der Einkommensteuer-Richtlinien selbst mit mehr 1.200 Seiten), weshalb im Folgenden nur punktuell die für die Praxis wichtigsten Änderungen dargestellt werden können:

1. Einkünftezurechnung bei Zwischenschaltung einer Körperschaft (Rz 104):

Die vom Zivilrecht abweichende Einkünftezurechnung bei bestimmten Sachverhalten wurde mittlerweile in § 2 Abs. 4a EStG gesetzlich geregelt. Die zur Frage der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten ergangene Judikatur des VwGH wurde bei der Überarbeitung der Rz 104 berücksichtigt. Der VwGH hat die Drittanstellung von Geschäftsführern abseits eines Missbrauchs gem. § 22 BAO als grundsätzlich zulässig erachtet. Diese Rechtsprechung ist allerdings vor Inkrafttreten des § 2 Abs. 4a EStG ergangen. Für Zeiträume ab der Veranlagung 2016 ist demnach gem. § 2 Abs. 4a EStG – vorbehaltlich einer künftigen gegenläufigen Rechtsprechung des VwGH – von der grundsätzlichen Unzulässigkeit einer Drittanstellung von Geschäftsführern auszugehen. In Rz 104 finden sich neue Aussagen betreffend des „sich abhebenden Betriebs“, welcher auch dann vorliegen kann, wenn neben der höchstpersönlichen Tätigkeit eine weitere, qualitativ relevante Tätigkeit ausgeübt wird. Ferner stellen die EStR nunmehr klar, dass bei der Einkünftezurechnung an die hinter der Körperschaft stehende natürliche Person nicht nur die Einnahmen sondern auch sämtliche Ausgaben der Körperschaft der natürlichen Person zuzurechnen und bei der Körperschaft zu neutralisieren sind. Keine Aussage treffen die EStR leider darüber, wie mit den bei der Körperschaft erfolgten gesellschaftsrechtlichen Gewinnausschüttungen zu verfahren ist. UE kann die Körperschaft nach Umqualifizierung ihrer Betriebseinnahmen

und Betriebsausgaben in Einlagen und Einlagenrückzahlungen aus steuerlicher Sicht keine Gewinnausschüttungen getätigt haben, weshalb die gesellschaftsrechtlichen Gewinnausschüttungen zu Einlagenrückzahlungen umqualifiziert und von den entrichteten Kapitalertragsteuern entlastet werden müssen.

Ihre Ansprechpartnerin ist
Mag. Simone Pichler
+43(316)324453-18
sp@fiebich.com



2. Präzisierungen zum Fruchtgenussrecht (Rz 111ff):

Die durch den VwGH verschärften Voraussetzungen für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums beim Fruchtgenussberechtigten wurden eingearbeitet. Ferner wurde klargestellt, dass Zahlungen für Substanzabgeltung (AfA) nur beim Vorbehaltsfruchtgenuss, nicht hingegen beim Zuwendungsfruchtgenuss als zulässig erachtet werden. Die Verpflichtung des Fruchtgenussberechtigten auf Zahlung der Substanzabgeltung an den Fruchtgenussbesteller muss ausreichend publizitätswirksam dokumentiert werden (zB in Form eines Notariatsakts). Eine derartige Vereinbarung muss aber nicht gleichzeitig mit der Fruchtgenussbestellung abgeschlossen werden. Sie wirkt aber nur für die Zukunft. Eine rückwirkende Geltendmachung der Substanzabgeltung ist nicht zulässig. Die vom VwGH entwickelte Unterscheidung der entgeltlichen Übertragung eines Fruchtgenussrechts entweder der „Ausübung nach“ oder der „Substanz nach“ wurde in die EStR übernommen. Wird das Fruchtgenussrecht der „Substanz nach“ entgeltlich übertragen oder zugunsten des Eigentümers verzichtet, liegt ertragsteuerlich eine Veräußerung vor. Gehört das Fruchtgenussrecht zum Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten ist die Veräußerung grundsätzlich nicht steuerbar. Ein Spekulationsgeschäft liegt idR mangels Anschaffung des Fruchtgenussrechts nicht vor. Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG liegen wegen der Wirtschaftsguteigenschaft des Fruchtgenussrechts nicht vor. Ausnahmsweise können allerdings nachträgliche Einkünfte bei der Veräußerung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts vorliegen, wenn eine Einheit mit der vormaligen Übertragung des Wirtschaftsguts vorliegt. In diesem Fall stellt das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht einen nachträglichen Veräußerungserlös dar. In diesem Fall kann zB ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gem. § 30 EStG vorliegen. Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines steuerpflichtigen Tatbestands ist allerdings, dass das Entgelt für den Verzicht gemeinsam mit den ursprünglichen Entgelt für die Übertragung des Wirtschaftsguts mindestens 50 % des gemeinen Werts des übertragenen Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt des Verzichts auf das Fruchtgenussrecht beträgt. Wird das Fruchtgenussrecht hingegen der „Ausübung nach“ entgeltlich an einen Dritten übertragen, stellt dies aus ertragsteuerlicher Sicht eine Nutzungsüberlassung dar. Dies führt – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim übertragenden Fruchtgenussberechtigten.

3. Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG:

Entsprechend der neuesten Rechtsprechung des VwGH fordern nun auch die EStR für eine Bilanzberichtigung nicht nur eine objektive sondern auch eine subjektive Unrichtigkeit der Bilanz. Eine Grenze findet dieser Grundsatz allerdings dort, wo die Unrichtigkeit der Bilanz auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung beruht. In diesem Fall muss auch eine nur objektiv unrichtige Bilanz berichtigt werden. Bei lediglich objektiver Unrichtigkeit der AfA-Bemessung ist die AfA ab dem Wirtschaftsjahr, in dem der Fehler bekannt wurde, zu berichtigen. Die Berichtigung erfolgt durch die Verteilung des Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer.

4. Bilanzielle Berücksichtigung von Steuernachforderungen (Rz 1600):

In der Vergangenheit bestand in der Fachwelt Uneinigkeit darüber, wann Steuernachforderungen bilanziell zu berücksichtigen sind. In den EStR wurde nun der Rechtsprechung des VwGH insofern gefolgt, als nur bei vorsätzlich verkürzten Steuern die bloße Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Tatbegehung alleine noch nicht die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Steuerschuld rechtfertigt. In diesem Fall ist für die Passivierung erforderlich, dass die Nachforderung zumindest der Höhe nach bekannt und deren Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich ist. In allen anderen Fällen stellt aber die fehlende Erfassung einer Steuer einen unrichtigen Bilanzansatz dar, der gem. § 4 Abs. 2 EStG im Wurzeljahr zu berichtigen ist. Eine Nachforderung an Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeber- und Sozialversicherungsbeiträgen ist daher in jenem Jahr zu bilanzieren, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.



5. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze des UGB:

Die Änderungen des Unternehmensrechts durch das RÄG 2014 wurden eingearbeitet. So wird auf die Zuschreibungspflicht gem. § 208 Abs. 1 UGB und die Bildung einer Zuschreibungsrücklage im Wirtschaftsjahr 2016 sowie deren Auflösung näher eingegangen. Bei der Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG können die steuerlichen Begünstigungen gem. §§ 8 Abs. 2, 12 Abs. 1 und 8 sowie 13 EStG für Wirtschaftsjahre ab 2016 in der Steuerbilanz weitergeführt bzw. weiter geltend gemacht werden. Eine geeignete Evidenzhaltung für steuerliche Zwecke ist aber notwendig.

6. Änderungen bei Grundstücksveräußerungen:

Grundsätzlich stellt die **Rückabwicklung** einer Grundstücksveräußerung eine neue Veräußerung dar. Nur wenn die Rückabwicklung aufgrund einer gerichtlichen Vertragsauflösung mit ex tunc-Wirkung (zB im Fall von Irrtum) erfolgt, stellt die Rückabwicklung ein rückwirkendes Ereignis dar. In diesem Fall kommt der Rückabwicklung auch dann steuerliche Wirkung zu, wenn die ImmoESt bereits entrichtet wurde. Weiteres ist bei Grundstücksveräußerungen gegen Ratenzahlungen oder gegen Rente eine Rückabwicklung auch dann steuerlich anzuerkennen, wenn noch kein Abgabensanspruch entstanden ist. Ein ImmoESt-Anspruch entsteht erst dann, wenn die Summe der zugeflossenen Raten oder Renten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Grundstücks überstiegen hat. Solange dies nicht der Fall

ist, ist kein Abgabensanspruch entstanden und der Vertrag kann auch mit steuerlicher Wirkung rückabgewickelt werden.

Die mittlerweile ergangene Judikatur des VwGH zur **Hauptwohnsitzbefreiung** wurde in die EStR eingearbeitet. Das Erfordernis des Vorliegens von Wohnungseigentum zum Zeitpunkt der Veräußerung wurde ebenso aufgenommen wie die Einrechnung der Mietzeit vor dem Kauf der Eigentumswohnung oder des Eigenheims in die Mindestfrist für die Hauptwohnsitzbefreiung.

Die bisher in den EStR enthaltene einjährige Frist für die erforderliche Aufgabe des Hauptwohnsitzes zur Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung wurde entsprechend der Judikatur des VwGH etwas aufgeweicht. Steht daher bei **Abschluss des Verkaufsvertrags** fest, dass der **Hauptwohnsitz aufgegeben** wird, der neue Hauptwohnsitz aber noch nicht bezugsfertig ist, kann die Toleranzfrist auch ein Jahr übersteigen.

Für die Praxis von Interesse ist auch die neue Aussage in den EStR, wonach im Fall eines **ratenweisen Zuflusses des Veräußerungspreises** die **Regelbesteuerungsoption** jedes Jahr von Neuem in Anspruch genommen werden kann. Durch eine Optionsausübung im Vorjahr besteht keine Bindungswirkung für die Folgejahre. Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst weiterhin nur eine Grundstücksfläche von 1.000 m².



Ihre Ansprechpartnerin ist:

Mag. Elke Roth
+43(316)324453-15
re@fiebich.com

7. Beitragszuschlag nach ASVG:

Beitragszuschläge der Sozialversicherung stellen keine Strafe bzw. Sanktion mit strafrechtlichen Charakter dar, sondern sind als Pauschalersatz der Dienstgeber für den Verwaltungsaufwand der Sozialversicherung zu werten und sind daher als **Betriebsausgaben** abzugsfähig.

8. Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen:

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfolgt keine Veräußerungsgewinnermittlung, sondern der Erwerber hat die bisherigen Buchwerte fortzuführen. Eine Schenkung liegt allerdings nur dann vor, wenn der Rechtsnachfolger tatsächlich bereichert wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn der reale Wert des Mitunternehmeranteils positiv ist. Die Übernahme der mit dem negativen Kapitalkonto des Geschenkgebers verbundenen Einkommensteuerlatenz durch den Geschenknehmer stellt dabei keine Gegenleistung für die Übertragung des Mitunternehmeranteils dar.

9. Entgeltlicher Verzicht auf ein Wohnrecht:

Der Verzicht auf ein Wohnrecht fällt unter die Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG. Wurde ein Wohnrecht im Zuge der Veräußerung eines Gebäudes zurückbehalten und hat es damit den Veräußerungserlös gemindert, stellt das Entgelt für die nachträgliche Aufgabe des Wohnrechts einen nachträglichen Veräußerungserlös aus der Grundstücksveräußerung dar.

10. Herstellerbefreiung bei Veräußerung von Gebäuden:

Die Herstellerbefreiung für selbst errichtete Gebäude steht nur dann zu, wenn innerhalb der letzten zehn Jahre keine Nutzung zur Erzielung von Einkünften vorlag. Auch eine kurzfristige Vermietung ist befreiungsschädlich. Die Befreiung für nicht vermietete, selbst hergestellte Gebäudeteile bleibt aber erhalten. Die Vereinbarung eines Optionsentgelts im Rahmen des beabsichtigten Verkaufs steht der Herstellerbefreiung nicht entgegen.



Ihre Ansprechpartnerin ist:
Mag. Elke Roth
+43(316)324453-15
re@fiebich.com