

Inhaltsverzeichnis

- Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 beschlossen
- VwGH bestätigt Hauptwohnsitzbefreiung für stille Reserven in Grund und Boden
- Vermietung zwischen nahen Angehörigen
- Vorsteuerabzugsrecht bei Beteiligungsveräußerung
- Sind Doppel- und Überzahlungen umsatzsteuerpflichtig?

Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 beschlossen

Das zum Jahresende 2009 veröffentlichte Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 (RÄG 2010) soll **Erleichterungen für Unternehmen** bringen und auch zu einer **Annäherung** an die **Einheitsbilanz** (d.h. die unternehmensrechtlichen entsprechen immer mehr den steuerlichen Bilanzierungsvorschriften) führen. Außerdem wird durch die Abschaffung diverser Wahlrechte eine **höhere Vergleichbarkeit** der **Jahresabschlüsse** eintreten. Die Änderungen, von denen die wesentlichsten nachfolgend dargestellt sind, sind auf Jahresabschlüsse für **ab dem 1. Jänner 2010** beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Erhöhte Umsatzgrenze zur Buchführungspflicht

Die **Rechnungslegungspflicht** für Unternehmer ist entweder von bestimmten **Rechtsformen** (z.B. GmbH, AG) abhängig oder sie tritt ein, wenn eine gewisse **Umsatzschwelle überschritten** wird. Ziel dieser Regelung ist mitunter, dass kleine Unternehmer nicht der Rechnungslegungspflicht unterliegen sollen. Mit dem RÄG 2010 wurden die **Umsatzschwellen erhöht**, wodurch zukünftig weniger Unternehmen rechnungslegungspflichtig sind – steuerlich führt dies dazu, dass die Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG zurückgeht bzw. öfters gar nicht erst eintritt. Die Erhöhung der Umsatzschwelle erfolgt in **zweifacher Weise** – wird die Umsatzschwelle von 700.000 € (vormals 400.000 €) in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren jeweils überschritten, so muss der Unternehmer im darauf zweitfolgenden Wirtschaftsjahr (also im **4. Jahr**) die unternehmensrechtliche Rechnungslegung einrichten. Das **Pufferjahr** (3. Wirtschaftsjahr) dient zur Vorbereitung auf die Umstellung, wobei es gleichgültig ist, ob in diesem Jahr der Umsatz größer oder kleiner als 700.000 € ist. Beträgt der **Umsatz** in einem Wirtschaftsjahr **über 1 Mio. €** (früher 600.000 €), so tritt die Rechnungslegungspflicht bereits im **unmittelbar** darauf **folgenden** Wirtschaftsjahr ein. Umgekehrt fällt die Rechnungslegungspflicht (wieder) ab dem Folgejahr weg, wenn in den zwei unmittelbar vorangehenden Wirtschaftsjahren Umsatzerlöse von jeweils kleiner als 700.000 € erzielt wurden. Zu beachten ist, dass bei dem **Übergang** von der alten zur neuen Regelung bereits die **neuen Schwellenwerte** gelten und es teilweise zu **Überschneidungen** mit früheren Übergangsbestimmungen kommen kann.

Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen sind sofortiger Aufwand

Der Aufbau des Geschäftsbetriebes bei Unternehmensgründung bzw. die Erweiterung desselben stellen besondere Phasen dar, in denen oftmals hohe Kosten, beispielsweise für den Aufbau der Unternehmensorganisation, für die Errichtung der Beschaffungs- und Absatzkanäle oder für Marktstudien anfallen. **Bisher** konnten **Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen** entweder sofort im Jahr des Anfallens gänzlich als **Aufwand** geltend gemacht werden **oder** aber **aktiviert** und anschließend über 5 Jahre verteilt abgeschrieben werden. Mit dem RÄG 2010 fallen dieses Wahlrecht des Unternehmensrechts und die Möglichkeit der Aktivierung weg – steuerlich besteht ebenso sofort volle Abzugsfähigkeit. Für in früheren Jahren aktivierte Ingangsetzungs- und

Erweiterungsaufwendungen ändert sich nichts, sie sind **weiterhin** planmäßig bzw. bei schlechter Werthaltigkeit außerplanmäßig **abzuschreiben**.

Aktivierungspflicht für den unternehmensrechtlichen Firmenwert

Die unternehmensrechtliche Behandlung des (**erworbenen**) Firmenwerts ist nun mehr - vom Prinzip - betrachtet der steuerlichen Vorgangsweise angeglichen, da der **Firmenwert aktiviert und abgeschrieben** werden muss. Vor der Änderung durch das RÄG 2010 bestand im Unternehmensrecht ein Wahlrecht zwischen Aktivierung und sofortiger Geltendmachung als Aufwand. Wenn nun auch im Unternehmens- und im Steuerrecht der Firmenwert zwingend zu aktivieren ist, so kann ein **Unterschied in der Nutzungsdauer** des Firmenwerts bestehen. Im **Steuerrecht** werden **grundsätzlich 15 Jahre** normiert und im Unternehmensrecht jene Anzahl von Jahren, in denen der Firmenwert voraussichtlich genutzt wird. Häufig werden 15 Jahre gewählt, **teilweise** wird auch von maximal **5 Jahren** Nutzungsdauer ausgegangen. Sofern im Unternehmensrecht nicht ebenso 15 Jahre gewählt werden, kommt es zu einer entsprechenden Mehr-Weniger-Rechnung (MWR). Bei Ertragslosigkeit kann eine **außerplanmäßige Abschreibung** in der Unternehmensbilanz erforderlich werden.

Entfall des erweiterten Niederstwertprinzips

Bei der Bewertung des **Umlaufvermögens** war es Unternehmern bisher durch ein **Wahlrecht** im Unternehmensrecht gestattet, das Umlaufvermögen gleichsam **antizipativ abzuschreiben**, sofern nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung eine weitere Wertminderung nach dem Bilanzstichtag zu erwarten ist. Diese im Vorsichtsprinzip wurzelnde **Bestimmung** wurde mit dem RÄG 2010 **gestrichen**.

Der noch im Entwurf vorgesehene Wegfall des Zuschreibungswahlrechts im Zusammenhang mit (abgeschriebenem) Anlage- und Umlaufvermögen wurde schließlich nicht übernommen. Die daraus resultierende Zuschreibungspflicht hätte auch einen Schritt Richtung Einheitsbilanz bedeutet und die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen erhöht.

VwGH bestätigt Hauptwohnsitzbefreiung für stille Reserven in Grund und Boden

Das Einkommensteuerrecht **begünstigt** die **Aufgabe** bzw. **Veräußerung** von **Betrieben**, wenn sie deshalb erfolgt, weil der Betriebsinhaber ein gewisses Alter erreicht hat und sich zur Ruhe setzen möchte bzw. aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr zur Weiterführung in der Lage ist. Eine **besondere Begünstigung** steht dem Betriebsinhaber zu, wenn er seinen **Hauptwohnsitz in dem Betriebsgebäude** hat und es zu einer **Betriebsaufgabe** kommt. § 24 Abs. 6 EStG sieht nämlich vor, dass bei der Übernahme von Gebäudeteilen bzw. ganzen Gebäuden **ins Privatvermögen** auf Antrag die Aufdeckung der stillen Reserven **unterbleibt**, soweit bestimmte Voraussetzungen (etwa die Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit) erfüllt sind. Diese so genannte „**Hauptwohnsitzbefreiung**“ soll soziale Härtefälle vermeiden, die eintreten würden, wenn der Steuerpflichtige wegen der Betriebsaufgabe stille Reserven besteuern müsste, die er nicht realisieren könnte, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz zu verkaufen. Schließlich fließen **bei Betriebsaufgabe keine liquiden Mittel** zu, die zur Begleichung der Steuerschuld verwendet werden könnten.

Der **VwGH** hatte in seiner Entscheidung vom 28.10.2009 (GZ 2009/15/0168) mit der Frage zu tun, ob sich die **Hauptwohnsitzbefreiung auch** auf die **stillen Reserven im Grund und Boden** erstreckt. Strittig war im konkreten Fall, ob die Hauptwohnsitzbefreiung nur den betrieblich genutzten Teil des Hauses betrifft oder auch auf den korrespondierenden Teil des Grund und Bodens anzuwenden ist. Der **VwGH** hat - wie schon in einer früheren Entscheidung (GZ 2005/14/0038 vom 14.12.2006) - **bestätigt**, dass der Sinn der **Befreiung** auf das **gesamte Wirtschaftsgut „Gebäude“** abzielt und darunter nicht nur die bautechnische Einheit, sondern **auch der Grund und Boden** zu verstehen ist. Ebenso hat der VwGH die Vermutung entkräftet, dass sich die Befreiung nicht auf den Grund und Boden erstrecke, da die Hauptwohnsitzbefreiung nur auf Gewinnermittler gem. § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG abziele und bei diesen ja die Wertänderungen von Grund und Boden sowieso keine Rolle spielen.

Damit es auch **langfristig** zu **keiner Besteuerung** der stillen Reserven bei Gebäuden, auf welche die Hauptwohnsitzbefreiung angewendet wird, kommt, ist es notwendig, dass das Gebäude bzw. der Gebäudeteil nach der Betriebsaufgabe zu **keiner weiteren Einkünfteerzielung** durch den Steuerpflichtigen bzw. durch einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger genutzt wird. Außerdem darf es innerhalb von **fünf Jahren nach der Betriebsaufgabe** nicht zu einer Veräußerung des Gebäudes bzw. des Gebäudeteils kommen.

Vermietung zwischen nahen Angehörigen

Seit jeher zählt die Vermietung zwischen nahen Angehörigen als „heißes Eisen“ bei der Betriebsprüfung. Hierbei kann es nämlich auf einfache Weise zu einer **Teilung** der steuerlichen **Bemessungsgrundlage** zwischen nahen Angehörigen kommen, wodurch die **Steuerlast verringert** werden kann. Um diesem „Family-Splitting Effekt“ entgegenzuwirken nimmt die Finanzverwaltung Vertragsbeziehungen dieser Art besonders genau unter die Lupe. Nach **ständiger Rechtsprechung** des **VwGH** können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur **Anerkennung** finden, **wenn** sie

- - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (**Publizität**),
- - einen eindeutig **klaren** und jeden Zweifel ausschließenden **Inhalt** haben und
- - auch zwischen **Familienfremden** unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Zivilrechtlich ist der Abschluss eines **Mietvertrages** an keine Form gebunden. Eine Vereinbarung wäre also auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten möglich. Allerdings ist nach den **Bestimmungen des MRG** bei bestimmten Vereinbarungen (z.B. bei der Befristung von Mietverhältnissen) die **Schriftlichkeit** erforderlich. Da diese Schriftlichkeit unter Fremden üblich ist, ist dies auch für die Vertragsbeziehung **zwischen nahen Angehörigen** zwingend **erforderlich**. Ein schriftlicher Vertrag ist demnach auf jeden Fall empfehlenswert, da dadurch der eindeutige Inhalt und die Publizität klarer zum Ausdruck kommen. Zudem sind in diesem Vertrag die **wesentlichen Vertragsbestandteile** wie z.B. Mietentgelt, Wertsicherungsklauseln, Betriebskosten, Instandhaltungsverpflichtung etc. anzuführen.

In der Entscheidung vom 6.11.2009 wurde vom **UFS** (GZ RV/0370-W/06) eine weitere Vertragsbeziehung zwischen nahen Angehörigen untersucht. Wie nicht anders zu erwarten, **bestätigte** der **UFS** zunächst die vom **VwGH** entwickelte oben angeführte **Rechtsprechung**. Zudem führte er aus, dass als Kriterien für die Fremdüblichkeit vor allem **Lage, Größe, Art** und Beschaffenheit sowie die **Ausstattung des Mietgegenstandes** herangezogen werden können. Außerdem stellte der UFS fest, dass auch der **Vollzug des Vertragsverhältnisses** wie unter Fremden zu erfolgen hat. Dies beinhaltet zumindest die **tatsächliche Zahlung** des Mietentgelts sowie die im Vertrag festgesetzten, vom Mieter zu tragenden Kosten. Im konkreten Fall vermietete eine Personengesellschaft eine Wohnung an die Tochter der 50%-Gesellschafterin der Personengesellschaft, wobei die **Miete** um etwa **1/3 unter dem Durchschnitt** einer anderen Wohnung im gleichen Haus lag, obwohl ein exklusiver Zugang zu einem begehbaren Flachdach gegeben war. In seiner Entscheidung ging der **UFS** dennoch von einer **fremdüblichen Vertragsbeziehung** aus. Denn zum einen rechtfertigen die Dachschrägen sowie die niedrigeren Vermieterinvestitionen einen Mietentgeltabschlag. Zum anderen habe sich der Zugang zum Flachdach zwingend aus dem Dachbodenausbau ergeben, da dieser Zugang dem Rauchfangkehrer jederzeit zur Verfügung stehen müsse.

Vorsteuerabzugsrecht bei Beteiligungsveräußerung

Nach geltender **österreichischer Rechtslage** sind die **Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften** gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit g UStG **steuerfrei**, sofern eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. In diesem Fall steht nach § 12 Abs. 3 Z 2 UStG **auch kein Vorsteuerabzug** zu. Ist die Beteiligungsveräußerung keiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen, kommt mangels unternehmerischer Tätigkeit ebenfalls **kein Vorsteuerabzug** in Betracht.

Der **EuGH** hat sich zuletzt mit der Frage des Vorsteuerabzugsrechtes bei der Veräußerung einer 100%igen Beteiligung an einer Tochtergesellschaft befasst (EuGH 29.10.2009, Rs C-29/08, „AB SKF“). Laut EuGH ist zu unterscheiden, ob die Eingangsleistung, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll (z.B. Beratungsleistungen im Zuge des Verkaufs) **unmittelbar** mit der Beteiligungsveräußerung in Zusammenhang steht oder nicht. Dies ist laut EuGH dann der Fall, wenn die **Ausgaben** in den **Verkaufspreis der Anteile eingehen**. Ist diese Voraussetzung erfüllt, steht für den steuerfreien Anteilsverkauf **kein Recht auf Vorsteuerabzug** zu.

In der Praxis wird der **Veräußerungspreis einer Beteiligung** jedoch regelmäßig **unabhängig** von den Ausgaben des Veräußerers sein. Die Ausgaben stellen vielmehr einen Bestandteil der allgemeinen Kosten des Unternehmens dar. Da diese allgemeinen Kosten eher die Preise der steuerpflichtigen Produkte des Unternehmens erhöhen als den steuerfreien Veräußerungspreis, steht in diesem Fall laut EuGH ein **Vorsteuerabzugsrecht** zu.

Im Gegensatz zur bisherigen Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung sollte daher bei Beteiligungsveräußerungen grundsätzlich ein Vorsteuerabzugsrecht (für z.B. mit der Veräußerung zusammenhängende Beratungsleistungen) bestehen. Das EuGH-Urteil eröffnet somit **neue Gestaltungsalternativen**, um ein Recht auf **Vorsteuerabzug** bei so genannten **Share-Deals** zu erlangen.

Sind Doppel- und Überzahlungen umsatzsteuerpflichtig?

Im Wirtschaftsleben kommt es regelmäßig vor, dass Kunden an Unternehmer **irrtümlich** Zahlungen doppelt leisten oder Beträge überweisen, die den tatsächlichen Rechnungsbetrag übersteigen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob solche Doppel- und Überzahlungen der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. In **Österreich** liegt diesbezüglich **keine relevante Rechtsprechung** vor. Aufgrund einer ähnlichen umsatzsteuerlichen Gesetzgebung könnte jedoch ein vor einiger Zeit ergangenes **Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes** auch für Österreich von Bedeutung sein (BFH 19.7.2007, V R 11/05).

Laut BFH ist zu unterscheiden, ob überhaupt ein steuerbarer Vorgang vorliegt. Erfolgt eine **Fehlüberweisung ohne vorangegangener Leistung**, steht das Entgelt in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung. Folglich besteht auch **keine Umsatzsteuerschuld**. Liegt hingegen eine **Doppel- bzw. Überzahlung im Zusammenhang mit einer steuerbaren Leistung** vor, stellen die **vereinnahmten Entgelte** im Zeitpunkt des Zahlungseinganges laut BFH die **Bemessungsgrundlage** für die **Umsatzsteuer** dar. Insoweit der Unternehmer Teile der Überzahlung an den Kunden zurückzahlt, mindert sich die Bemessungsgrundlage nachträglich (§ 16 UStG).

Das **Urteil des BFH** steht in **Einklang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung eines Entgelts**, das **uneinbringlich** wird. Im Fall der Uneinbringlichkeit reduziert sich die Bemessungsgrundlage auf das verbleibende niedrigere Entgelt. Laut BFH kann für den umgekehrten Fall der Doppel- bzw. Überzahlung nichts anderes gelten.

In Hinblick auf die Grundregeln des **Mehrwertsteuersystems** erscheint das **BFH-Urteil** jedoch **problematisch**, da die Umsatzsteuerschuld auf Basis des vereinnahmten Entgelts zu ermitteln ist, wohingegen der Leistungsempfänger nur die auf der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann. Im vorliegenden Fall wäre die Umsatzsteuer somit **keine reine Verbrauchsteuer** - dies würde sowohl dem Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung **widersprechen** als auch die steuerliche **Neutralität** der Umsatzsteuer in Frage stellen.

Darüber hinaus könnte das BFH-Urteil dem **Gemeinschaftsrecht widersprechen**, da Doppel- bzw. Überzahlungen nicht geleistet werden, um die Leistung zu erhalten. Solche Zahlungen unterliegen laut Rechtsprechung des EuGH von vornherein nicht der Umsatzsteuer.