

## Inhaltsverzeichnis

- Stabilitätsgesetz 2012 in der Regierungsvorlage
- GmbH & Co KG: Pkw-Privatnutzung als Sachbezug oder Privatentnahme?
- Fahrtkosten zu AMS-Kurs
- Rückstellungen für Rekultivierungsmaßnahmen - steuerliche Voraussetzungen
- Vertretungsarzt als Dienstnehmer?
- Nächstgelegener Wohnsitz für Pendlerpauschale entscheidend

## Stabilitätsgesetz 2012 in der Regierungsvorlage

Das Stabilitätsgesetz 2012 (der abgabenrechtliche Teil wird als **1. Stabilitätsgesetz 2012** bezeichnet und tritt grundsätzlich mit **1. April 2012** in Kraft) liegt nun als Regierungsvorlage vor. Nachfolgend werden im Vergleich zum Begutachtungsentwurf (siehe dazu KI 03/12) vorgenommene wichtige **Änderungen** und **Klarstellungen** dargestellt.

### Ausgliederung von Immobilienprojekten umsatzsteuerlich erst ab **1. September unattraktiv**

Wie berichtet sollen gängige Modelle („**Kommunalleasing**“) im Zusammenhang mit der Ausgliederung von Immobilienerrichtungen durch **nicht zum Vorsteuerabzug berechnete** Steuerpflichtige (z.B. **Gemeinden**) künftig **unattraktiv** gemacht werden. Diese **Maßnahme tritt** nun anstelle mit 1. April erst **mit 1. September 2012** in Kraft, um geplante Bauvorhaben in der Hauptsaison der Bauwirtschaft nicht zu gefährden. Mitentscheidend für diese Verschiebung ist auch, dass aktuelle Bauvorhaben der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung des bisher möglichen **Stundungseffekts** kalkuliert worden sind und deshalb eine abrupte Veränderung vermieden werden soll.

Weiters erfolgte eine gesetzliche Klarstellung zum Begriff „Beginn der Gebäudeerrichtung“. Als Beginn ist demnach der Zeitpunkt zu verstehen, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen.

### Umsatzsteuer – **20 jähriger Zeitraum für Vorsteuerberichtigungen**

Durch das Stabilitätsgesetz 2012 soll der **Zeitraum** für **anteilige Vorsteuerberichtigungen** im Zusammenhang mit **Grundstücken** und somit auch mit Gebäuden von **10 auf 20 Jahre verlängert** werden, wodurch es bei einer Änderung der Verhältnisse (z.B. Wechsel von der steuerpflichtigen Vermietung zur privaten Nutzung) zu anteiligen (negativen) **Vorsteuerberichtigungen** kommt. In der Regierungsvorlage wurde nun wiederholt klargestellt, dass der verlängerte Vorsteuerberichtigungszeitraum nur für jene Grundstücke **nicht gilt**, die vom Unternehmer **vor 1. April 2012** erstmals als **Anlagevermögen** verwendet werden oder wenn bei der (umsatzsteuerpflichtigen) **Vermietung zu Wohnzwecken** der **Mietvertrag vor dem 1.4.2012 abgeschlossen** wurde. Liegt der Mietvertrag rechtzeitig vor, ist die Fertigstellung und Nutzung des Gebäudes nach dem 31.3.2012 unproblematisch. **Allerdings** kommt es dann bei einem **späteren**

**Mieterwechsel** zur **Verlängerung** des **Vorsteuerberichtigungszeitraums** auf **20 Jahre**, da dann der im Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31. März 2012 abgeschlossen wurde.

## **Aufwendungen bei Grundstücksveräußerungen**

Die Regierungsvorlage sieht vor, dass bei Einkünften aus **privaten Grundstücksveräußerungen** durch **Körperschaften**, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen (AG und GmbH haben keine private Sphäre und sind deshalb ausgenommen) **keine** damit zusammenhängenden **Aufwendungen** und Ausgaben **abgezogen** werden können. **Betroffen** sind von dieser Regelung insbesondere **Privatstiftungen**, Körperschaften öffentlichen Rechts sowie auch befreite Körperschaften (z.B. Vereine). Mit der Veräußerung zusammenhängende Ausgaben sind z.B. Verkaufsprovisionen an Makler, Kosten für Inserate oder Vertragserrichtungskosten.

## **Immobilienwertsteuer**

Allfällige durch die neue Immobilienwertsteuer eintretende **Härtefälle** sollen etwa durch die **Hauptwohnsitzbefreiung** abgeschwächt werden. In diesem Zusammenhang bringt die Regierungsvorlage eine **negative Klarstellung** insoweit, als bei Anwendung der „rettenden“ **Zweijahresfrist** der **Hauptwohnsitz** nicht nur bereits seit der Anschaffung, sondern auch **ununterbrochen bis** zur **Veräußerung** bestanden haben muss. Sollte also der Hauptwohnsitz vor dem Verkauf aufgegeben werden, ist eine **Befreiung nur dann möglich**, wenn innerhalb von 10 Jahren vor dem Verkauf eine zumindest **durchgehend fünfjährige Hauptwohnsitzfrist** erfüllt wurde. Nach dem Verkauf muss der Hauptwohnsitz jedenfalls aufgegeben werden, da der Sinn und Zweck der Befreiung ist, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Generell umfasst die **Hauptwohnsitzbefreiung** wie bisher Eigenheim/Eigentumswohnung samt Grund und Boden.

Die **Besteuerung** bei der **Veräußerung** von Immobilien soll ja **grundsätzlich** und unabhängig von der früher geltenden Spekulationsfrist im Privatvermögen mit **25%** erfolgen. Die **25%** Besteuerung gilt auch im **betrieblichen Bereich** – kommt es hierbei zu **Teilwertabschreibungen** von Grundstücken oder zu einem **Veräußerungsverlust**, so sind diese vorrangig mit positiven Einkünften aus **Grundstücksveräußerungen** zu **verrechnen**. Erst **danach** kann eine **weiter gehende Verlustverrechnung** (innerbetrieblich, horizontal oder vertikal) erfolgen.

Die neue Besteuerung von Immobilien bringt auch **systematische Änderungen** mit sich, da etwa die **Entnahme** von Grund und Boden **aus** dem **Betriebsvermögen** (ausgenommen gewillkürtes Betriebsvermögen bei § 5 Abs. 1 Ermittlern) und die Überführung ins Privatvermögen **keine unmittelbar steuerlichen Folgen** auslösen sollen. Dies ist dadurch gerechtfertigt, dass eine **spätere Veräußerung** unabhängig von der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen nunmehr grundsätzlich dieselben steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht. Da die **stillen Reserven** also **steuerverfangen** bleiben, kann die Entnahme wie eine unentgeltliche Übertragung behandelt werden. Zu beachten ist allerdings, dass es **aufgrund** der Veräußerung mit dem **25%igen Steuersatz nicht möglich** ist, mit dem Tarifsatz steuerpflichtige stille Reserven aus dem Verkauf von Anlagevermögen **steuerschonend** auf die Anschaffungs- oder **Herstellungskosten** von **Immobilien** zu übertragen.

## **Advance Ruling für Forschungsförderungen**

Vergleichbar der schon seit 1. Jänner 2011 bestehenden Möglichkeit, für die Finanzverwaltung **bindende Auskunftsbefehle** für noch nicht realisierte Gestaltungen in den Bereichen Umgründungen, Gruppenbesteuerung sowie Verrechnungspreise zu erwirken, soll dies nunmehr **auch für** den Bereich **Forschungsförderung** möglich sein. Demnach sollen **auf Antrag** (gem. § 118a BAO) die **Voraussetzungen** für die Geltendmachung von Forschungsprämien für beabsichtigte

Forschungen und experimentelle Entwicklungen **bescheidmäßig** bestätigt werden. Neben einem **Verwaltungskostenbeitrag** von **1.000 €** ist wichtig, dass bei Antragstellung ein **Gutachten** der Forschungsförderungsgesellschaft m.b.H. beigebracht wird.

Die endgültige Gesetzwertung bleibt abzuwarten – wir halten Sie auf dem Laufenden.

## **GmbH & Co KG: Pkw-Privatnutzung als Sachbezug oder Privatentnahme?**

In der Praxis ist häufig der Fall anzutreffen, dass der **Geschäftsführer** einer **GmbH & Co KG** sowohl beschränkt haftender **Kommanditist** der KG ist als auch **Gesellschafter** der **Komplementär-GmbH**. In so einem Fall, der vor den VwGH ging (GZ 2008/15/0227 vom 22.12.2011), hatten zwei zu jeweils 25% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH den Firmen-Pkw für Privatfahrten genutzt. Die Pkws befanden sich im **Betriebsvermögen** der **KG** und durften laut Vereinbarung zwischen der KG und den Geschäftsführern von diesen auch für private Zwecke genutzt werden. In diesem Zusammenhang stellte sich die Frage, ob der **Vorteil der Privatnutzung** des Pkw der **Sphäre** der **KG** zuzurechnen ist und somit als **Privatentnahme** zu werten ist oder der **Sphäre** der **GmbH** zukommt und somit als **lohnsteuerpflichtiger Sachbezug** anzusetzen gewesen wäre. Im vorliegenden Fall gab es keinen eigenen Dienstvertrag zwischen den Geschäftsführern und der Komplementär-GmbH. Der **Betriebsprüfer** ging jedoch von einem mündlichen oder konkludent geschlossenen **Dienstvertrag** in der GmbH aus und wertete die Privatnutzung als Sachbezug und schrieb der Komplementär-GmbH demnach Lohnsteuer, DB und DZ vor.

Der **VwGH** hat nun entschieden, dass nur bei **Vorliegen eindeutiger Vereinbarungen**, nämlich dass der GmbH-Geschäftsführer die **private Pkw-Nutzung als weitere Entlohnung** erhält und die **KG der Komplementär-GmbH** den Pkw für Zwecke ihres Geschäftsführers zur Verfügung stellt, von einem **Sachbezug** ausgegangen werden kann. Den vorliegenden Vereinbarungen ließ sich jedoch eine weitere Geschäftsführerentlohnung **nicht eindeutig entnehmen**, da entsprechende Unterlagen, Aktennotizen, Gesprächsprotokolle etc. nicht vorlagen. Mangels einer solchen Vereinbarung ist jedoch im Zweifel eine **Nutzungsentnahme** aus der KG in der Funktion als Kommanditist anzunehmen. Bei der **Bemessung** der **Privatentnahme** Pkw-Nutzung ist zu berücksichtigen, dass auch Fahrten der Gesellschafter zwischen Wohnung und ihrer Arbeitsstätte als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH aus Sicht der KG **Privatfahrten** darstellen.

## **Fahrtkosten zu AMS-Kurs**

Die Kosten für **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** sind bei unselbständig Erwerbstätigen durch den **Verkehrsabsetzbetrag** bzw. durch das **Pendlerpauschale** abgegolten. Der Verkehrsabsetzbetrag von jährlich 291 € steht bei Einkünften aus einem **bestehenden Dienstverhältnis** zu. Fahrtkosten zu einem vom AMS bezahlten Umschulungskurs fallen **außerhalb** eines **bestehenden Dienstverhältnisses** an. Nach zutreffender Ansicht des **VwGH** (GZ 2008/13/0235 vom 21.12.2011) kommt daher dem **Verkehrsabsetzbetrag** auch dann **keine Abgeltungswirkung** zu, wenn nach erfolgter Umschulung wieder ein Dienstverhältnis eingegangen wurde. Für die **Wegstrecke** zwischen der Wohnung und dem AMS-Kurs **können** daher **Kilometergelder** angesetzt werden bzw. andere damit im Zusammenhang stehende Kosten (z.B. **Zugfahrkarten**) im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung als **Werbungskosten** geltend gemacht werden.

## Rückstellungen für Rekultivierungsmaßnahmen - steuerliche Voraussetzungen

Anlassfall für eine Entscheidung über die steuerliche Zulässigkeit einer Rückstellung für Rekultivierungsmaßnahmen (**Rückbauverpflichtungen**) durch den **UFS** war ein **Seilbahnunternehmen**. Wenngleich die steuerliche Rückstellungsbildung stets einzelfallbezogen zu beurteilen ist, sind die grundsätzlichen Leitlinien der Entscheidung (UFS vom 16.11.2011, GZ RV/0851-S/09) nicht nur gut auf **ähnlich gelagerte Fälle** wie z.B. bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen oder Kraftwerksbetreibern übertragbar, sondern können auch für **Rückbauverpflichtungen** im Rahmen von **Mietverhältnissen** allgemein von Relevanz sein. Interessant ist der Fall auch deshalb, weil sowohl privatrechtliche als auch öffentlich-rechtliche Rückbauverpflichtungen zu beurteilen waren.

Ein Seilbahnunternehmen betreibt auf Basis einer Servitutsvereinbarung eine Seilbahn auf fremden Grund. Diese **zeitlich nicht begrenzte Servitutsvereinbarung** sieht dabei vor, dass nach Einstellung der Anlagen diese vom Seilbahnunternehmen zu entfernen sind. Eine mögliche öffentlich-rechtliche **Verpflichtung** ergibt sich dadurch, dass der **Betrieb** von Seilbahnen **konzessionspflichtig** ist und nach Ablauf der (verlängerbaren) Konzession vom Landeshauptmann Rückbaumaßnahmen angeordnet werden können. **Aufgrund** dieser **Verpflichtungen** hat das Unternehmen eine **Rückstellung** gebildet und die geschätzten Abbruchkosten auf den Zeitraum bis zum erwarteten Ende der Nutzungsdauer der Anlage angespart. Seitens der **Finanzverwaltung** wurde diese **Rückstellung** jedoch steuerlich **nicht anerkannt**, da zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung keine Anzeichen für die Einstellung des Betriebs vorgelegen sind. Da die betroffene **Sesselliftanlage** im Skigebiet als Verbindungslift (Skischaukel) eine wichtige Funktion hat, war nach Ansicht des UFS nicht von einer wahrscheinlichen Einstellung auszugehen. Die **bloße Möglichkeit** des Eintritts einer **Verpflichtung** zum Rückbau **erfüllt nicht** die für die Bildung einer Rückstellung **notwendige Konkretisierung**. Auch die privatrechtliche Verpflichtung aus dem Servitutsvertrag wurde mangels einer Laufzeitbegrenzung nicht als ausreichend gesehen.

Nach diesen Kriterien dürfte eine **steuerlich anerkannte Rückstellungsbildung** somit **erst** bei Bekanntgabe der **Absicht**, den **Betrieb einzustellen** oder bei Vorliegen von Umständen, die einen **weiteren Betrieb** über einen bestimmten Zeitpunkt hinaus **unmöglich** machen, zulässig sein. In jedem Fall wird eine Rückstellungsbildung **spätestens** bei Vorliegen von **Rückbaubescheiden** möglich sein.

## Vertretungsarzt als Dienstnehmer?

In der Regel haben **Ärzte**, die ihren Beruf freiberuflich ausüben, Einkünfte aus **selbständiger Arbeit**. Ein Arzt, welcher einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers derart eingebunden ist, dass er den **Weisungen** des Arbeitgebers **folgen muss**, wird steuerlich als **Dienstnehmer** eingestuft. Dies hat zur Folge, dass **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** vorliegen und Lohn- und gehaltsabhängige Abgaben anfallen. Dies ist in der Regel bei Ärzten der Fall, wenn sie als **Spitalsärzte** tätig sind und sie einer fachlichen Weisungsgebundenheit unterliegen.

Vor den **UFS** Graz (GZ RV/0793-G/09 vom 03.05.2011) kam dazu ein Fall eines **Vertretungsarztes**, der für einen Facharzt in dessen Räumlichkeiten Patienten behandelte und dafür Honorarnoten stellte. Die **Betriebsprüfung** ging von einem **Angestelltenverhältnis** aus, da die **Vertretungstätigkeit** über einen **längeren Zeitraum regelmäßig ausgeübt** wurde und schrieb Lohnsteuer und Lohnnebenkosten vor. In der Frage, ob nun **Dienstnehmereigenschaft** gegeben sei, ging es vor dem

UFS vor allem um das Kriterium der persönlichen Weisungsgebundenheit. **Typisch** für **weisungsgebundene Dienstnehmer** ist, dass diese lediglich die **Arbeitskraft** zur Verfügung stellen und nicht die Erfüllung einzelner Aufgaben im Vordergrund steht. Es kommt hierbei auf das **tatsächliche Erscheinungsbild** an, die vertraglichen Regelungen sind irrelevant.

Der **UFS** stellte fest, dass **nicht jede Unterordnung** unter den Willen eines anderen eine **Arbeitnehmereigenschaft** begründet. Zudem ist schon im Ärztegesetz geregelt, dass ein **Arzt** seinen Beruf **persönlich und unmittelbar** ausüben hat, auch dann wenn er mit anderen Ärzten zusammenarbeitet. Für den UFS hat im vorliegenden Fall das **Gesamtbild** des Vertretungsarztes für eine **selbständige Tätigkeit** gesprochen, da das unbedingt erforderliche Merkmal der **persönlichen Weisungsgebundenheit** hier **nicht gegeben** war.

## **Nächstgelegener Wohnsitz für Pendlerpauschale entscheidend**

Die Kosten eines **Arbeitnehmers** für **Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsplatz** werden grundsätzlich durch den **Verkehrsabsetzbetrag** (291 € pro Jahr) getragen. Durch den Verkehrsabsetzbetrag sollen die Kosten für **öffentliche Verkehrsmittel** bzw. die mit der Autobenutzung entstehenden abgedeckt werden. Zusätzlich kann es – in Abhängigkeit von der **Entfernung** und von dem Umstand, ob die Benutzung eines **Massenverkehrsmittels zumutbar** ist (Unzumutbarkeit liegt auch bei Unmöglichkeit vor) – zur Gewährung des großen bzw. kleinen **Pendlerpauschales** kommen. Der UFS hatte sich unlängst (GZ RV/3639-W/10 vom 17.2.2012) mit der Situation auseinandersetzen, dass aufgrund des **Familienwohnsitzes** in **Ungarn** und der **Arbeitsstätte** in **Österreich** vom Steuerpflichtigen die Geltendmachung des **großen Pendlerpauschales** (im Ausmaß einer Entfernung von über 60 km) begehrt wurde.

Der **UFS versagte** jedoch die **Gewährung** des (großen) Pendlerpauschales, da der Arbeitnehmer neben dem Familienwohnsitz noch einen **Nebenwohnsitz** an der Adresse des Arbeitgebers innehatte und dieser Wohnsitz **für die Beurteilung** bzgl. Pendlerpauschale **heranzuziehen** ist. Als **Wohnsitz** gilt neben einer Wohnung oder Garconniere z.B. **auch eine Schlafstelle**, wenn sie nicht in einem Raum gelegen ist, der mit anderen Arbeitnehmern geteilt wird. Im vorliegenden Fall war auch ausschlaggebend, dass der Arbeitnehmer den Nebenwohnsitz **tatsächlich genutzt** hatte und durchschnittlich nur einmal pro Woche zum Familienwohnsitz nach Ungarn heimgefahren ist.