
Rechnungslegungs-ÄnderungsG 2010
RÄG 2010, BGBl. I Nr. 140/2009
§§ 189 und 906 (20) UGB idF RÄG 2010
§§ 189 und 907 (16) UGB idF ÜRÄG 2008

Alois Pircher
Florian Silvestri

RÄG 2010

■ Situation vor RÄG 2010 (HaRÄG 2005)

Kapitalgesellsch. (GmbH und AG)	unternehmerisch tätige Personengesellschaften ohne natürliche Person als unbeschränkt haftenden Gesellschafter (sog. "verdeckte Kapitalgesellschaften" wie GmbH & Co KG)	alle anderen Unternehmer (insb. Einzelunternehmer u. Personengesellschaften)		
		"gewerbliche" Unternehmer		Angehörige d. freien Berufe Land- und Forstwirte "Überschussrechner"
		Schwellenwert:		
unabhängig von Größe und Tätigkeit	unabhängig von Größe und Tätigkeit	Umsatzerlöse > € 400.000.-	Umsatzerlöse ≤ € 400.000.-	unabhängig v. der Größe
↓				↓
Rechnungslegungspflicht				Keine Rechnungslegungspflicht

Situation vor RÄG 2010

Gewerbliche Unternehmen
Umsatz > 400.000 €
Kapitalgesellschaften
verdeckte
Kapitalgesellschaften
(GmbH & Co KG udgl.)

Landwirte
Umsatz > 400.000 €
oder EHW > 150.000 €

Gewerbliche Unternehmen
Umsatz < 400.000 €
Freiberufler
Landwirte
Umsatz < 400.000 €
oder EHW < 150.000 €

FREIWILLIG

PFLICHT

Bilanzierung nach
Unternehmensrecht
§§ 189 UGB i.V.m. idR § 5 EStG

Bilanzierung nach
Steuerrecht
§ 4 (1) EStG

Steuerliche Einnahmen-
Ausgaben-Rechnung
gem. § 4 (3) EStG

Führen von Büchern
Bilanzierung = Betriebsvermögensvergleich

**Führen von
Aufzeichnungen**
Überschussrechnung

Vorsichtsprinzip

**Gleichmäßigkeit der Besteuerung /
Fiskalzweck**

Vor RÄG 2010 – Rechnungslegungspflicht!!!!

- **Kapitalgesellschaften (GmbH, AG)**
- **Unternehmerisch (siehe ua. EStR Rz430f) tätige Personengesellschaften, ohne natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter („verdeckte“ Kapitalgesellschaft, zB GmbH & Co KG)**
- **Alle anderen Unternehmen (EU, GesbR, OG/KG), wenn Umsatzerlöse/Betrieb/Jahr > Euro 400.000,--**
- **KEINE RL-Pflicht gem. § 189 UGB**
 - **Alle anderen Unternehmen (EU, GesbR, OG/KG) wenn Umsatzerlöse/Betrieb/Jahr < Euro 400.000,--**
 - **Freiberufler**
 - **Freier Beruf iS Verkehrsauffassung (iVm Rz 430h EStR)**
 - **Land und Forstwirtschaft**
 - **mit Einkünften gem. § 21 EStG (iVm Rz 430 i EStR)**
 - **Überschussermittler (kann Unternehmereigenschaft begründen)**
 - **Einkünfte nach § 2 (4) Z 2 EStG**

RÄG 2010

- **Rechnungslegungspflicht neu**

- **§ 189 (1) Z 2 UGB neu**
 - **Schwellenwert** von € 400.000,-- auf **€ 700.000,--** erhöht

 - **Qualifiziertes Überschreiten** von € 600.000,-- auf **€ 1.000.000,--** erhöht

 - Neue Schwellenwerte **gültig ab 01.01.2010**
für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen
§ 906 (20) Satz 1 UGB „Übergangsvorschrift“

RÄG 2010

- **Konsequenzen der Rechnungslegungspflicht neu**
- § 189 (1) Z 2 UGB neue Schwellenwerte
 - **Entfall der Rechnungslegungspflicht** für **ca. 12.000 Unternehmer** (siehe Erläuterungen Allgemeiner Teil – Materialien) aufgrund gestiegener Umsatzgrenzen
 - **Keine Verpflichtung der Eintragung** im Firmenbuch
 - Umstieg auf EAR-Rechnung möglich (**Kosteneinsparung**)
 - Bilanzierung, Inventur
 - Jedoch Verringerung der qualifizierten Umsatzgrenzensteigerung von bisher 50% auf ca. 42.90%.
Qualifizierte Umsatzreduktion? 50%

RÄG 2010

- § 189 (1) Z 2 UGB neue Schwellenwerte
 - Zwei Übergangsvorschriften UGB:
 - **§ 907 (16) UGB**
 - Unternehmen vor 1.1.2007 nicht rechnungslegungspflichtig
 - Beobachtungszeitraum **ab 2007**
(2 Jahresfrist > 400.000 oder Jahresfrist > 600.000)
 - Unternehmen vor 1.1.2007 rechnungslegungspflichtig
 - Beobachtungszeiträume **auch 2006 und Vorjahre** maßgebend
(2 Jahresfrist > 400.000 oder Jahresfrist > 600.000)
 - Beurteilung der RL-pflicht
„in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“
Vereinfachung § 906 (16) letzter Satz iVm EStR Rz 430n
 - **versus § 906 (20) UGB neu**
 - Rückwirkende Anwendung der (neuen höheren) Schwellenwerte
(2 Jahresfrist > 700.000 oder Jahresfrist > 1.000.000)

UmsatzUNabhängige RLpflicht

- **Situation § 189 (1) Zi 1 UGB** – aktuell RÄG 2010 und früher!

Kapitalgesellsch. (GmbH und AG)	unternehmerisch tätige Personengesellschaften ohne natürliche Person als unbeschränkt haftenden Gesellschafter (sog. "verdeckte Kapitalgesellschaften" wie GmbH & Co KG)
unabhängig von Größe und Tätigkeit	unabhängig von Größe und Tätigkeit

1. Kapitalgesellschaft

RL-Pflicht nach UGB

§ 5 EStG

2. Unternehmerisch tätige GmbH & Co KG

RL-Pflicht nach UGB

§ 5 EStG bei Einkünften aus Gew.betr.

§ 4 (1) EStG Einkünfte SA (keine EA 3!)

§ 15 EStG „Überschusseinkünften“
(Vermögensverwaltende GmbH & Co KG)

Rechnungslegungspflicht

Gilt auch für freie Berufe, Land- und Forstwirte und Überschusseinkünfte sofern Rechtsform der Kapitalgesellschaft gewählt!

UmsatzABhängige RLpflicht

- Betriebliche Einkünfte (ohne freien Berufe, Land- und Forstwirtschaft, „Überschussermittler“)
- Insb. Einzelunternehmen, GesbR, Personengesellschaften
- **Am 31.12.2006 im FB eingetragene EU, OG/KG, OEG/KEG**
 - Bis 2006: Gewinnermittlung nach § 5 EStG (siehe Ausnahmen OEG/KEG)
 - 2007 – 2009: Umsatzgrenzen 400.000 – 600.000 (§ 907 (16) 2. Satz)
 - Ab 2010 rückwirkend durch § 906 (20) UGB neu 700.000 – 1.000.000
 - **Unterschreiten der Umsatzgrenzen**
 - EAR
 - Freiwillige Buchführung § 4 (1) EStG
 - Fortführungsoption § 5 (2) EStG
 - **Überschreiten der Umsatzgrenzen**
 - OEG/KEG Sonderregelungen für 2007
 - § 5 Gewinnermittlung bzw. § 4 (1) EStG (Eink. SA ungleich freie Berufe (siehe EStR Rz 430h)
 - Keine Aufschuboption => da bereits Protokollierung
 - RL-Pflicht erst für späteren Zeitpunkt (2facher Überschreitung bzw. qualifizierter Überschreitung)

UmsatzABhängige RLpflicht

- Betriebliche Einkünfte (ohne freien Berufe, Land- und Forstwirtschaft, „Überschussermittler“)
- Insb. Einzelunternehmen, GesbR, Personengesellschaften
- **Am 31.12.2006 nicht im FB eingetragen EU, GesbR**
 - **Bis 2006:**
 - **EAR**
 - **Freiwillige Buchführung**
 - **2007 – 2009: Umsatzgrenzen 400.000 – 600.000 (§ 907 (16) 1. Satz)**
 - **Ab 2010 rückwirkend durch § 906 (20) UGB neu 700.000 – 1.000.000**
 - **Unterschreiten der Umsatzgrenzen**
 - **Weiterhin EAR**
 - **Weiterhin Freiwillige Buchführung § 4 (1) EStG**
 - **Überschreiten der Umsatzgrenzen**
 - **Aufschuboption § 124b Z 134 EStG iVm EStR Rz 430p bis 2010!!!!**
 - **§ 5 Gewinnermittlung bzw. § 4 (1) EStG (Eink. SA ungleich freie Berufe (siehe EStR Rz 430h)**
 - **Keine event. weitere Aufschuboption möglich**
 - **RL-Pflicht erst für späteren Zeitpunkt (bei zweifachen oder qualifizierten Überschreiten)**

RÄG 2010

- **Konstellationen der beiden Übergangsregelungen:**
- **Ausgangssituation:**
 - Am 01.01.2007 nicht rechnungslegungspflichtig
 - HaRÄG ab 01.01.2007
 - Umsatzgrenzen 400.000 und 600.000
- **Situation 1:**
 - Nichtüberschreiten der Rechnungslegungsgrenzen ab 2007 gem. § 189 UGB idF HaRÄG (**$x < 400.000$**)
 - **Keine Rechnungslegungspflicht!**

RÄG 2010

■ Situation 2:

- **Zweimaliges Überschreiten (nicht qualifiziert) ($400.000 < x < 600.000$) der RL-Grenzen § 189 UGB idF HaRÄG**
- Nach **§ 907 (16) UGB**
 - Ab dem Zweitfolgenden Geschäftsjahr
 - Schwellenwert 400.000 (nicht wesentlich) in zwei aufeinander folgenden GJ überschritten
 - **Buchführung grundsätzlich ab 01.01.2010**
- **JEDOCH § 907 (20) UGB**
 - Rückwirkende Anwendung höherer Schwellenwerte
 - Ab dem Zweitfolgenden Geschäftsjahr
 - Schwellenwert 700.000 (nicht wesentlich) in zwei aufeinander folgenden GJ überschritten
 - Kein Überschreiten der 700.000 Grenze in 2007 und 2008
 - **Keine Buchführung ab 01.01.2010**

RÄG 2010

Situation 3:

- Überschreiten (**qualifiziert jedoch $600.000 < x < 700.000$**) der RL-Grenzen § 189 UGB idF HaRÄG

- Nach **§ 907 (16) UGB**
 - Ab dem folgenden Geschäftsjahr
 - Schwellenwert 600.000 (wesentlich) im GJ überschritten
 - **Buchführung grundsätzlich ab Folgejahr**

- **JEDOCH § 907 (20) UGB**
 - Rückwirkende Anwendung höherer Schwellenwerte
 - Schwellenwert 700.000 (nicht wesentlich) in zwei aufeinander folgenden GJ überschritten?
 - Kein Überschreiten der 700.000 Grenze
 - **Keine Buchführung**

RÄG 2010

Situation 4:

- Überschreiten (**qualifiziert $700.000 < x < 1.000.000$**) der RL-Grenzen § 189 UGB idF HaRÄG

- Nach **§ 907 (16) UGB**
 - Ab dem folgenden Geschäftsjahr
 - Schwellenwert 600.000 (wesentlich) im GJ überschritten
 - **Buchführung grundsätzlich ab Folgejahr**

 - **JEDOCH § 907 (20) UGB**
 - **Rückwirkende** Anwendung höherer Schwellenwerte
 - Schwellenwert 700.000 (nicht wesentlich) **in zwei aufeinander folgenden GJ überschritten?**
 - **Ja!**
Buchführung ab dem zweitfolgenden Jahr der Überschreitung
 - **Nein!**
kein zweimaliges Überschreiten => Keine Buchführung

RÄG 2010

Situation 5:

- **Überschreiten (qualifiziert $x > 1.000.000$) der RL-Grenzen § 189 UGB idF HaRÄG**

- Nach **§ 907 (16) UGB**
 - Ab dem folgenden Geschäftsjahr
 - Schwellenwert 600.000 (wesentlich) im GJ überschritten
 - **Buchführung grundsätzlich ab Folgejahr**

 - **JEDOCH § 907 (20) UGB**
 - Rückwirkende Anwendung höherer Schwellenwerte
 - Schwellenwert 1.000.000 (wesentlich) **einmal überschritten**
 - **Buchführung grundsätzlich ab Folgejahr**

RÄG 2010 - Entscheidungsmatrix

RL-Pflicht JA/NEIN	Am 31.12.2006 <u>im FB</u> <u>eingetragen</u>	Am 31.12.2006 <u>NICHT</u> <u>im FB eingetragen</u>
Bis 2009 und ab 2010 keine RL	EAR, fw § 4 (1), § 5 (2) Fortführung kein Handlungsbedarf	Weiterhin EAR weiterhin fw § 4 (1) Kein Handlungsbedarf
Bis 2009 RL-Pflicht Ab 2010 Wegfall	§ 5 EStG (bzw. § 4 (1)) Mögl. EAR, fw § 4 (1) Handlungsbedarf <ul style="list-style-type: none"> ■ Konsequenzen! ■ § 5 (2) Fortführung 	§ 5 EStG (bzw. § 4 (1)) Aufschuboption bis 2010 =)EAR, fw § 4 (1) Handlungsbedarf? <ul style="list-style-type: none"> ■ Konsequenzen! ■ Ohne Aufschuboption § 5 (2) Fortführung
Bis 2009 RL-Pflicht Ab 2010 RL-Pflicht	§ 5 EStG (bzw. § 4 (1)) Kein Handlungsbedarf	Aufschuboption bis 2010 <ul style="list-style-type: none"> ■ EAR, fw § 4 (1) Ab 2010 =) § 5 EStG Konsequenzen! Handlungsbedarf!

Grund und Boden beim Wechsel der Gewinnermittlung

§ 4 (10) Zi 3 lit a und lit b EStG

EStR Rz 703ff

Oberlaa 2008, Seite 14ff

Oberlaa 2010, Seite 37ff

Alois Pircher
Florian Silvestri

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

- **Problembereich:**
 - Erfassung der stillen Reserven von Grund und Boden bei § 5 EStG

Wechsel der Gewinnermittlung	Grund und Boden	
	Im notwendigen BV	Im gewillkürten BV
Von § 4 (3) EStG oder § 4 (1) EStG auf § 5 EStG	Zwingende steuerneutrale Auf- und Abwertung auf den Teilwert	
Von § 5 EStG auf § 4 (1) EStG oder § 4 (3) EStG	„Besteueraufschub“ für die stillen Reserven möglich. Antrag auf Bildung einer steuerfreien RL bzw. eines steuerfreien Betrages	Zwingende Versteuerung der stillen Reserven Vermeidung durch „Fortführungsoption“ § 5 (2) EStG

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

- **Wechsel zur Bilanzierung gemäß § 5 EStG**
 - **Steuerneutrale Aufwertung/Abwertung** von Grund und Boden auf den Teilwert, auch innerhalb der Spekulationsfrist
 - Ausweis in einer Ergänzungsbilanz
 - **Beachte Vorsichtsprinzip** § 201 (1) Zi 4 UGB (Obergrenze hist. AK)
 - **Steuerliche Aufwertung über AK in UGB unbeachtlich**
 - **Steuerliche Abwertung eventuell auch nach § 204 UGB (außerplanmäßige Abschreibung)**
 - **Nachträgliche Veräußerung**
 - Wertsteigerungen in § 5 Gewinnermittlung
 - Eventuelle Spekulationseinkünfte nach § 30 EStG

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

■ Wechsel zur Bilanzierung gemäß § 5 EStG

Jahr 2004	Jahr 2007	Jahr 2012	
AK 100	Wechsel auf § 5 Teilwert 140 Aufwertung (strl) 40	Veräußerung 160	Gewinn aus GW 20 Spekulation 40
AK 100	Wechsel auf § 5 Teilwert 80 Abwertung 20	Veräußerung 92	Gewinn aus GW 12 Spekulation -20
AK 100	Wechsel auf § 5 Teilwert 80 Abwertung 20	Veräußerung 75	Verlust (GW) -5 Spekulation -20
AK 100	Wechsel auf § 5 Teilwert 140 Aufwertung (strl) 40	Jahr 2020 Veräußerung 160	Gewinn GW 20 nicht steuerb. 40

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

- **Wechsel von Bilanzierung gemäß § 5 EStG auf § 4 (1) oder § 4 (3)**
 - Fortführungsoption § 5 (2) EStG möglich
 - Aber steuerliche Konsequenzen beachten!
Negativ:
Steuerpflicht der Stillen Reserven bis zum „Sankt-Nimmerleins-Tag“
Positiv:
Vermeidung der Besteuerung des gewillkürten Betriebsvermögen
 - Bei Wechsel auf § 4 (1) EStG oder § 4 (3) EStG
 - Grundsätzlich Steuerpflicht der stillen Reserven von Grund & Boden
 - Auf Antrag können stille Reserven des (notwendigen) Betriebsvermögens (=) nicht gewillkürtes Betriebsvermögen einer Rücklage bzw. steuerfreien Betrages zugeführt werden
 - Versteuerung erst bei Veräußerung (für die noch vorhandenen stillen Reserven) aus der Zeit der § 5 Gewinnermittlung

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

■ Wechsel von Bilanzierung gemäß § 5 EStG auf § 4 (1) oder § 4 (3)

AK 100	Wechsel auf § 4(1) oder § 4(3) Teilwert 120 Rücklage 20	Veräußerung 150	Steuerpfl. Auflösung RL 20 Außerhalb Spekulation steuerfrei 30
AK 100	Wechsel auf § 4(1) oder § 4(3) Teilwert 120 Rücklage 20	Veräußerung 112	Steuerpfl. Auflösung RL <u>noch vorh.</u> 12 Steuerneut. Auflösung 8
AK 100	Wechsel auf § 4(1) oder § 4(3) Teilwert 120 Rücklage 20	Veräußerung 90	steuerneutrale Auflösung RL <u>nicht vorh.</u> 20 eventuell Spekulations verlust -10

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

- **Bedeutung der Bewertung im Bereich des Wechsels der Gewinnermittlung**
- Von § 5 EStG **auf § 4 (1) bzw. § 4 (3) EStG**
 - Je kleiner die stillen Reserven beim G&B beim Wechsel, desto geringer eine allfällige **spätere Steuerpflicht**
- Von § 4 (1) bzw. § 4 (3) **auf § 5 EStG**
 - Je höher die stillen Reserven beim G&B beim Wechsel, desto geringer eine **spätere Steuerpflicht**
- **Teilwertdefinition (EStR Rz 2230ff)**
 - Fiktiver Erwerber des Gesamtunternehmens
 - Fiktiver Gesamtkaufpreis
 - Going concern
 - Inkl. Anschaffungsnebenkosten (zB. GrESt, GB-eintragung, Maklerprovision, Notariatskosten etc.)

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

- **Bedeutung der Bewertung im Bereich des Wechsels der Gewinnermittlung**
- **Teilwertdefinition (EStR Rz 2230ff)**
- **Bewertungsobjekt:**
- **Grund und Boden**
 - **Zivilrecht § 297 ABGB**
 - **Steuerrecht nur nackter Grund und Boden (EStR Rz 577ff)**
 - **Ausnahme: § 24 (6) EStG Hauptwohnsitzbefreiung auch inkl. Gebäude**
 - **Nicht**
 - **Gebäude, Betriebsanlagen, Glashäuser, Brücken, Drainagen, Pumpenanlagen, Wege, Zäune, Bauschulanlagen**
 - **Mit Grundstück iZ stehende Wege-, Holzbezugs-, Fischerei-, Jagd- und Baurechte**
 - **Feldinventar, stehende Ernte und stehendes Holz**
 - **Sonderfall**
 - **Bodenschätze**

Grund und Boden bei Wechsel der Gewinnermittlung

- **Grund und Boden**
- **Bewertungsverfahren**
- **Liegenschaftsbewertungsgesetz (LGB)**
 - **Vergleichswertverfahren (zB. Immobilienpreisspiegel der WKÖ)**
 - **Ertragswertverfahren**
 - **Sachwertverfahren**
 - **Kombination zwischen den Verfahren**
 - **Teilwert = Wert nach LGB + AK-Nebenkosten**
- **Sachverständiger nicht zwingend notwendig ...**
 - **Jedoch Absicherung des Wertansatzes zielführend**
 - **Bei Zweifel über die Richtigkeit der Höhe des Teilwertes**
 - **EStR Rz 704 „Feststellungsbescheid“ gem. § 92 (1) lit b BAO**
 - **Antrag des Steuerpflichtigen oder vom Amts wegen**

RÄG 2010

- **Reformüberlegungen**
- **Verstärkte Maßgeblichkeit**
 - **Anknüpfung an UGB-Bilanz**
 - **Verringerungen der Wahlrechte in UGB-Bilanz**
 - **Begriffe vereinheitlichen wie zB.**
 - Vermögensgegenstand – Wirtschaftsgut
 - Beizulegender Wert - Teilwert
 - **Abweichungen in zB § 6 EStG**

RÄG 2010

■ Änderungen: Gesetzliche Anpassungen

- **Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes** (§ 198 (3) UGB)
- **Mindestansatz bei den Herstellungskosten** (§ 203 (3) UGB)
(in RV entfallen)
- **Aktivierungspflicht für den Firmenwert** (§ 203 (5) UGB)
- **Erweitertes Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen** (§ 207 (2) UGB)
- **Zuschreibungswahlrecht** (§ 208 UGB) (in RV entfallen!!)
- **Pflicht zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses** (§ 249 (2) UGB)
- **Unterschiedsbetrag aus einer Kapitalkonsolidierung** (§ 261 (1) UGB)

Gewinnermittlung für große Vereine
§ 5 EStG
VereinsR Rz 329ff

Alois Pircher
Florian Silvestri

RL-Pflicht große Vereine

□ § 189 (3) UGB

- „ ...Rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen gehen der Anwendung dieses Gesetzes vor ...“
- VereinsG = Sonderbestimmung

□ § 21 VereinsG

- Verwendung des Begriffes „Rechnungslegung“ Verwirrung
- VereinsR Rz 329 bringt Klarstellung im Bereich der kleinen Vereine

□ RÄG 2010

- Erhöhung des Schwellenwertes von 400.000/600.000 auf 700.000/1.000.000
- Keine Änderung bei den Gewinnermittlungsarten bei Vereinen!!!!
- § 125 BAO wurde nach dem RÄG 2010 nicht angepasst!

RÄG 2010

- **Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung**
- **Erhöhung der Schwellenwerte**
- **Keine Anpassung der Umsatzgrenzen des § 125 BAO mit § 189 UGB**
 - § 125 (1) BAO „.... Land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO)“ zur Buchführung verpflichtet
 - Land & Forstwirte, Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb § 31 BAO benachteiligt (**Schwellenwert 400.000**)
 - **Gewerbetreibende Unternehmen (Schwellenwert neu 700.000)**

Merkmale	Kleine Vereine	Mittelgroße Vereine	Große Vereine
Gesetz	§ 21 VereinsG	§ 22 (1) VereinsG	§ 22 (2) VereinsG
Gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben	Unter 1 Mio	über 1 Mio und unter 3 Mio	über 3 Mio
Publikumsspenden	Unter 1 Mio	Unter 1 Mio	Über 1 Mio
Rechnungslegung	<ul style="list-style-type: none"> ■ EAR ■ „Vermögensübersicht“ 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Bilanz ■ GuV 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Bilanz ■ GuV ■ Anhang nach UGB
Rechnungsjahr	Abweichend möglich	Abweichend möglich	Abweichend möglich
Kontrolle	Zwei Rechnungsprüfer	Zwei Rechnungsprüfer	Abschlussprüfer

RL-Pflicht bei Vereinen

Merkmale	Kleine Vereine	Mittelgroße Vereine	Große Vereine
Gewinn- ermittlung	<ul style="list-style-type: none"> ■ § 4 (3) EStG ■ § 4 (1) EStG <ul style="list-style-type: none"> □ Gem. § 125 BAO □ freiwillig 	<ul style="list-style-type: none"> ■ § 5 EStG, sofern <ul style="list-style-type: none"> □ Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. 23 EStG nicht § 28 BAO!!! □ Aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem. § 31 BAO ■ § 4 (1) EStG, wenn <ul style="list-style-type: none"> □ Aus LuF gem § 21 EStG □ Aus NsA gem § 22 (1) EStG □ Und □ 2-maliges Überschreiten der Umsatzgrenze 400.000,-- (§ 125 (1) lit a BAO) 	

Prüfungsschritte und Judikatur iZm Liebhaberei (EStG und UStG)

Alois Pircher
Florian Silvestri

Prüfungsschritte und Judikatur iZm Liebhaberei

- „Betätigung – als Voraussetzung einer Einkunftsart!
 - Einkommen- bzw. umsatzsteuerlich relevante Aktivitäten
 - **Aktive „Tätigkeiten“**
(zB. Landwirt, Freiberufler, Gewerbetreibender, Dienstnehmer)

bzw. eingegangene „Rechtsverhältnisse“
(zB. Beteiligung an Kapitalgesellschaft, echter stiller Gesellschafter)
oder

eines Duldens
(zB. entgeltliche Gebrauchsüberlassung bewegl. und unbeweglicher Wirtschaftsgüter)
 - nach außen gerichtetes Handeln (nat. oder jur. Person)
 - einer Einkunftsart § 2 (3) EStG bzw. § 7 (2) KStG entspricht.
 - Entfaltung im betrieblichen Bereich § 2 (3) Zi 1-3 EStG als auch im außerbetrieblichen Bereich § 2 (3) Zi 4-7 EStG erfolgen.

Prüfungsschritte und Judikatur iZm Liebhaberei

- „keine Betätigungen“ – keine einkommensteuerbaren Vorgänge
 - **Keine Einkommenserzielung**
 - Nur Verwendung des bereits erzielten Einkommens
 - Bloße Halten von Vermögen
 - **Beispiele**
 - Nichtvorliegen einer Betätigung iSd § 2 (3) EStG
 - Einkünfteerzielungsabsicht – Werbungskostenabzug bei leerstehenden Wohnungen
 - Vermietung durch eine Privatperson an das eigene Einzelunternehmen
 - Zurechenbarkeit der Ergebnisse an eine andere Person als diejenige, die diese geltend macht
 - Fremdunübliche Vertragsgestaltung zwischen Nahestehenden
 - Fremdunübliche Überlassung an eine Körperschaft, an welche der Überlassende beteiligt ist
 - Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
 - Wohnraumversorgung für nahe Angehörige in Erfüllung der Unterhaltsverpflichtungen
 - Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern ohne vertragliche Grundlage

Prüfungsschritte aus Renner, UFSjournal, 02/2010

Schritt	Untersuchung	Beispiele für Untersuchungskriterien
1	<p>Steuerbarer Vorgang? (Betätigung)</p> <p>NEIN => Keine Anerkennung</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Tatsächliche Einkunftserzielungsabsicht (zB. Vermietungsabsicht) ■ Anzuerkennende Vereinbarung zwischen Nahestehenden
2	<p>Liebhaberei?</p> <p>JA => keine Anerkennung</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Betätigung gem. § 1 (1) und (3) LVO „Einkünftevermutung“ ■ Betätigungen gem. § 1 (2) LVO „Liebhabereibeurteilung“ ■ Große oder kleine Vermietung? ■ Unwägbarkeiten
3	<p>Einschränkungen des Verlustausgleiches bzw. –vortrages</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ § 2 erster Teilstrich EStG ■ § 2 (2a) zweiter Teilstrich EStG ■ § 29 Z 3 EStG ■ § 30 (4) EStG ■ § 31 (5) EStG ■ § 27 (1) Zi 2 EStG

Liebhabelei und UStG

- § 2 (5) UStG
- Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt
 - Auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse (Liebhabelei)
 - Konsequenz
 - Nicht unternehmerisch tätig (keine Unternehmereigenschaft)
 - Keine Umsatzsteuer
 - Kein Vorsteuerabzug
 - Bei Wechsel von Unternehmereigenschaft zur Liebhabelei keine VSt-Berichtigung gem. § 12 (10) UStG
 - Entnahme Eigenverbrauch! (strittig)
 - USt kraft Rechnungslegung, jedoch kein VSt-Abzug für Leistungsempfänger
 - Berichtigung der Rechnung möglich (UStR Rz 1739)

Liebhabelei und UStG

- **Liebhabelei und USt nur bei „Betätigungen“ gem. § 1 (2) LVO möglich (§ 6 LVO iVm 22.1ff LRI)**
 - Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, ... in einem besonderen Maß für die **Nutzung im Rahmen der Lebensführung** eignen
 - Wirtschaftsgüter der Sport- und Freizeitausübung
 - Luxuswirtschaftsgüter
 - Tätigkeiten ... in der **Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen** sind „oder“
 - Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen u. Mietwohngrundstücken (**kleine Vermietung**)
 - Aber **nur dann**, wenn durch die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum **kein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss resultiert**

Vorsteuerabzug bei Gebäuden der Körperschaften öffentlichen Rechts

EuGH C-515/07, VLNTO, vom 12.02.2009

EuGH C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, vom 30.03.2006

EuGH C-437/06, Securenta, vom 13.03.2008

VwGH 2007/15/0192, vom 24.06.2009

~~VwGH 2730/77, vom 24.04.1980~~

Alois Pircher
Florian Silvestri

Vorsteuerabzug bei Gebäuden bei KÖR

- Sachverhalt **KÖR**
 - Grundstück (Gebäude)
 - Teils unternehmerisch (wirtschaftlich)
 - Teils hoheitlichen Zwecken (nicht wirtschaftlich)
 - Umsatzsteuer
 - **Aufteilung und kein VSt-abzug hoheitlichen Bereich!!!**
 - **VwGH 2007/15/0192, 24.06.2009**
 - **Kein Eigenverbrauch!**
 - **Welche Kriterien für die Aufteilung?**
 - **UStR Rz 1912b**
 - **VwGH 2007/15/0192, vom 24.06.2009**
 - Gemeinde hoheitlicher und unternehmerischer Bereich (Wasserversorgung, Kanal, Müll, Kindergarten etc.)
 - VStaufteilung nach Gebäudenutzung (Gebäudebenutzer – hoheitlich oder unternehmerisch)**
 - VStneu nach Kosten aufgeteilt
 - VwGH verworfen, kein sachgerechter Verteilungsschlüssel
 - **VwGH 2730/77, vom 24.04.1980 (Hallenbaderkenntnis)**
 - Hallenbad für hoheitlichen (Pflichtschulen) und unternehmerisch (Öffentlichkeit)
 - USt-Pflicht für unternehmerischen Bereich – kein Eigenverbrauch**

Vorsteuerabzug bei Gebäuden bei KÖR

- Sachverhalt **Anwendung auch auf andere Körperschaften?**
 - Grundstück (Gebäude)
 - Teils unternehmerisch (wirtschaftlich)
 - Teils nicht unternehmerischen Zwecken (nicht wirtschaftlich)
 - Umsatzsteuer
 - Aufteilung und kein VSt-abzug für nicht unternehmerischen Bereich!!!
 - Welche Kriterien für die Aufteilung? Gleich wie vorher
 - **UStR Rz 1912b**
 - **VwGH 2007/15/0192, vom 24.06.2009**
 - Gemeinde hoheitlicher und unternehmerischer Bereich (Wasserversorgung, Kanal, Müll, Kindergarten etc.)
 - VStaufteilung nach Gebäudenutzung (Gebäudebenutzer – hoheitlich oder unternehmerisch)**
 - VStneu nach Kosten aufgeteilt
 - VwGH verworfen, kein sachgerechter Verteilungsschlüssel
 - **VwGH 2730/77, vom 24.04.1980 (Hallenbaderkenntnis)**
 - Hallenbad für hoheitlichen (Pflichtschulen) und unternehmerisch (Öffentlichkeit)
 - USt-Pflicht für unternehmerischen Bereich – kein Eigenverbrauch**

Vorsteuerabzug bei Gebäuden bei KÖR

- Sachverhalt
 - Vermietung von Grundstück (Gebäude) durch KÖR
- V&V durch KÖR BGA (Betrieb gewerbl. Art),
 - Auch wenn nicht wirtschaftlich herausgehoben
 - nicht von wirtschaftlichen Gewicht (UStR Rz 265)
 - Jedoch nur wenn!!!!
 - Bestandsvertrag § 1090 ABGB
 - Entgeltlichkeit (nur für Beurteilung der Entgeltlichkeit!)
 - Deckung laufender und zeitlich anteiliger Betriebskosten (§§ 21 – 24 MRG)
 - 1,5% Afa der AK/HK inkl.!!! GuB und aktpfl. Aufwendungen und Großreparaturen
 - Subventionen § 3 (1) Zi 6 EStG kürzen Afa-Bmgl. nicht
 - Ansonsten Versagung der BGA-Eigenschaft!!!
- Übergangsvorschriften
 - Für Neuverträge ab 1.1.2008
 - Umstellung Altverträge bis 31.12.2010

Beteiligungen und Kapitalgesellschaften

Zuschreibungsgebot bei Beteiligungen

VwGH 2007/15/0074, vom 22.04.2009

§ 6 Z 13 EStG

EStR Rz 2583 – 2586

§ 208 UGB???

Alois Pircher
Florian Silvestri

Zuschreibung von Beteiligungen

■ Wertansatz von Beteiligungen

	Unternehmensrecht	Steuerrecht
Rechtsquelle	§ 203, 204 und 208 UGB	§ 6 Z 2a EStG
Wertobergrenze	url. AK/HK	Strl. AK
Vergleichswert	Beizulegender Wert	Teilwert
Abwertung	Kann bzw. muss bei dauernder Wertminderung	Kann bzw. muss – jedoch Maßgeblichkeitsprinzip
Aufwertung	muss – jedoch Beibehaltung möglich	Kann – jedoch Maßgeblichkeitsprinzip § 6 Z 13 EStG

Zuschreibung von Beteiligungen

- **Allgemeine Aussagen zur Wertaufholung – ohne § 228 (1) UGB!!!!**
- **§ 208 (1) UGB**
 - Korrespondiert mit **früher eingetretenen ap. AvA**
 - **Entspricht Imparitätsprinzip** (§ 201 (2) Zi 4 UGB)
 - Es drohen keine Verluste mehr
 - Beibehaltung des niedrigeren Wertes nicht erforderlich (Gläubigerschutzes)
 - Realisationsprinzip durch Geltung der AK-Obergrenze entsprochen (§ 201 (2) 4a UGB)
 - **Ausschüttungssperre** (§ 235 Z 1 UGB) verhindert Liquiditätsabfluss
 - **True and fair view**
 - Problemfall: Maßgeblichkeit (**siehe auch RV RÄG 2010, Wahlrechte reduzieren**)
 - Zuschreibung erfolgswirksam => **Steuerzahlung Liquiditätsabfluss**
 - **Wertbehaltungswahlrecht gem. § 6 Z 2 lit a EStG**
für nicht abnutzbares AV und Umlaufvermögen
 - Wertbeibehaltungswahlrecht gem. § 6 Z 2 lit a EStG durch **Wertaufholungsgebot im UGB** unterlaufen
 - **Lösung de facto Maßgeblichkeit (Umgekehrte Maßgeblichkeit)**
 - § 208 (2) UGB (**Jedoch nicht für Beteiligung nach § 228 (1) UGB!!**)

Zuschreibung von Beteiligungen

- **VwGH 2007/15/0074, vom 22.04.2009**
- Klärung der Zuschreibungsverpflichtung bei Beteiligungen gem. § 228 (1) UGB iSd **§ 6 Zi 13 letzter Satz EStG**
 - „**Wegfall von genau jenen Gründen, die zur Teilwertabschreibung führten ...**“
(Theorie der Identität der Gründe) **ODER**
 - „... **die Gründe dafür nicht mehr bestehen ...**“
(auch andere Gründe)
 - **VwGH lehnt Theorie der Identität der Gründe ab**
 - Unterschiedliche Interpretation in Zuschreibungsgründe in der Literatur in Österreich und Deutschland
 - Begründung des VwGH mit Verweise auf steuerrechtliche Literatur
 - Bereits Interpretation der Bilanzrichtlinie zur Zuschreibung unklar
 - „ .. **Wenn die Gründe der Wertberichtigung nicht mehr bestehen....**“

Zuschreibung von Beteiligungen

- **VwGH 2007/15/0074, vom 22.04.2009**
- **Konsequenzen**
- Interpretation der **Auslegung der Regelung des § 208 (1) UGB**
 - Unklare Bilanzrichtlinie
 - Vorlage an EuGH?
- **Probleme bei der Ermittlung der Wertsteigerungen**
(wie die seinerzeitige Wertminderung)
 - Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden
 - **Gestaltungsüberlegungen Hirschler/Wiesner, RWZ 2009, 171**
 - Feststellung des höheren Wertes an einem Folgebilanzstichtag (schwankungsbegründet oder substanziell) zur Klärung der Wertsteigerung sinnvoll?
 - „20%-Grenze“ als Untergrenze für die Zuschreibung?
 - Aussagen über die Zuordnung zum Anlagevermögen

Beteiligungen und Kapitalgesellschaften
Abzugsfähigkeit von Kursverlusten eines
Fremdwährungsdarlehens für den Erwerb eines
Darlehens

VwGH 2008/15/0051, vom 28.10.2009
§ 12 (2) KStG

Alois Pircher
Florian Silvestri

Kursverlusten aus Fremdwährungskrediten

- **VwGH 2008/15/0051, vom 28.10.2009**
- **Sachverhalt:**
 - **Erwerb von 100% an zwei Schweizer Firmen**
 - Schachtelbeteiligung (§ 10 (2) KStG)
 - **Finanzierung mit Fremdwährungsdarlehen (chf)**
 - **Berufungswerber machte geltend**
 - **Zinsen und**
 - **Kursverluste iZm Fremdwährungskredit**
 - **BP verweigerte Abzug von Zinsen und Kursverlusten**
 - **direkte Verbindung mit steuerfreien Einnahmen aus int. Schachtelbeteiligung § 10 (2) KStG**
 - **UFS gab Beschwerdeführerin Recht**
 - **Bezugnahme auf VwGH 1999/14/0099 Kursverluste mit ausländischen Staatsanleihen**
 - **Amtsbeschwerde vom Finanzamt**
 - **VwGH gab UFS und Beschwerdeführerin Recht**

Kursverlusten aus Fremdwährungskrediten

- **VwGH 2008/15/0051, vom 28.10.2009**
- **Conclusio**
- Abzugsverbot setzt **unmittelbaren Zusammenhang** zwischen nicht steuerpflichtigen und nicht abziehbaren Ausgaben voraus
- **Kursschwankungen betreffen Vermögensstamm** und stehen nicht im direkten Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen
 - Sind **Ergebnis einer Marktentwicklung** (kein unmittelbarer Bezug zu den steuerfreien Beteiligungserträgen)
 - **Kursverlust wird nicht aufgrund vertraglicher Regelungen feststehen**
- **Kursgewinne aus Fremdwährungskrediten unterliegen Steuerpflicht**

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe

§ 24 (6) EStG

VwGH 2009/15/0168, vom 28.10.2009

VwGH 2005/14/0038, vom 14.12.2006

EStR Rz 5699

EStR Rz 5714

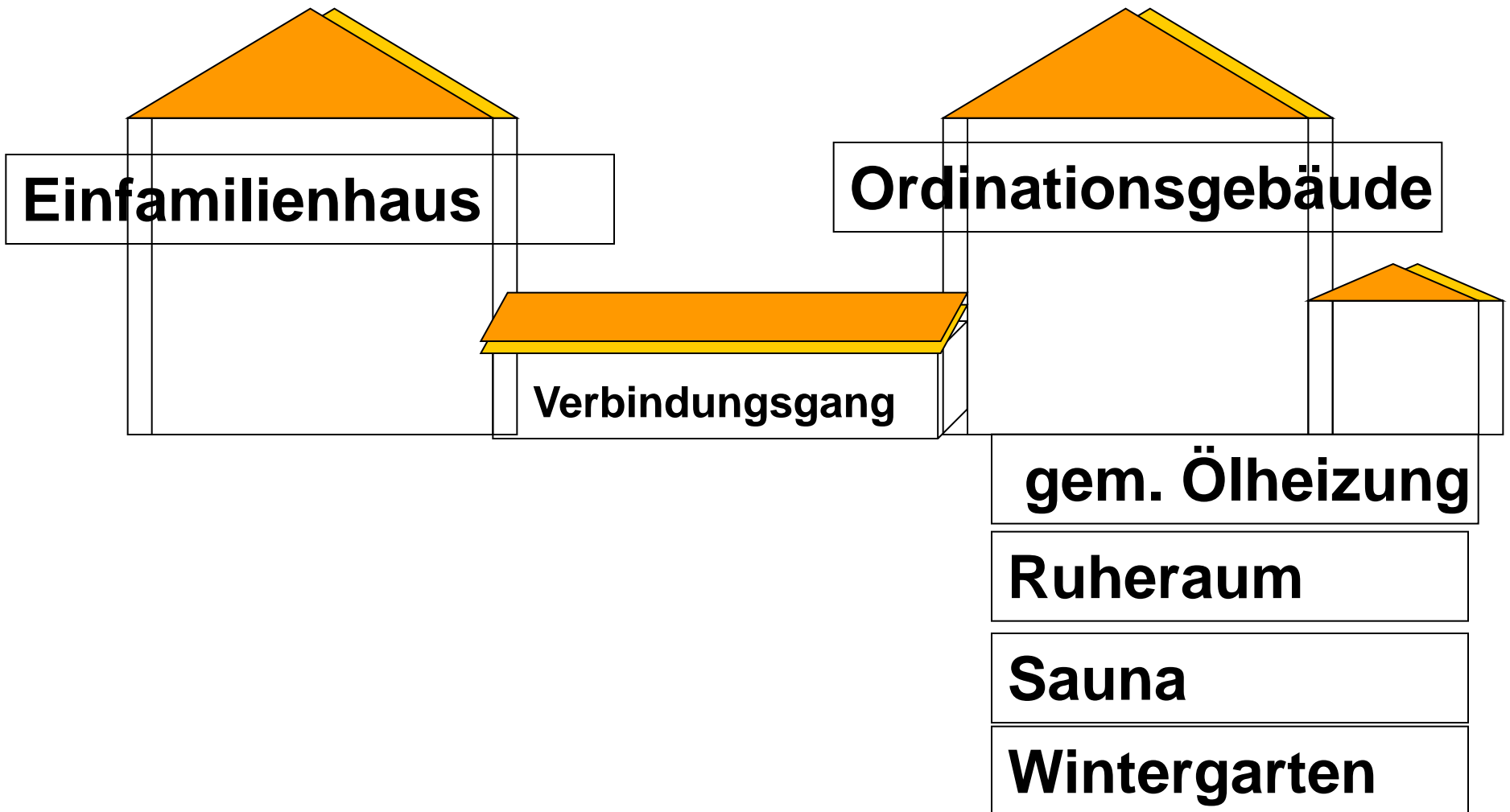
EStR Rz 5717a

Alois Pircher
Florian Silvestri

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe

- VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038
- Betreffende Norm: § 24 (6) EStG
- Einfamilienhaus mit Ordinationsgebäude (6m entfernt) durch Gang verbunden
- Gebäude als bautechnische Einheit (samt GuB)
 - Einzelnes Wirtschaftsgut
 - Bautechnische Kriterien festgelegt
- Im Ordinationsgebäude befinden sich
 - Sauna
 - Ruheraum
 - vorgelagerter Wintergarten
 - gemeinsame Ölheizung für Einfamilienhaus und Ordination
- **Hauptwohnsitzbegünstigung für Einfamilienhaus nicht für Ordination (nicht „reprivatisierbar“)**

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe



Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe

- **VwGH 2009/15/0168, vom 28.10.2009**
 - **Sachverhalt:**
 - OG mit zwei Gesellschaftern (Ehegatten) => § 5 EStG
 - Haus
 - Erdgeschoss für Gewerbebetrieb (anteiliges SonderBV der Gesellschafter)
 - 1. Stock – Hauptwohnsitz
 - **Betriebsaufgabe**
 - Wohnsitzbefreiung beantragt § 24 (6) EStG
 - Erfassung der Stillen Reserven des GuB des Erdgeschosses
 - Berufung – Stattgabe durch UFS – Amtsbeschwerde VwGH – Bestätigung Berufungsentscheidung UFS
 - **Hauptwohnsitzbefreiung § 24 (6) EStG erfasst bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG**
 - **Grundwert** (Größe des begünstigten Grundstücks?, VwGH 98/15/0019)
 - **Gebäudewert**

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe

- **Weitere Neuerungen iZm Wohnsitzbefreiung!!**
- **Nachversteuerung EStR Rz 5714**
 - Nachversteuerung beim Steuerpflichtigen oder dessen Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Geschenkgebers
 - **Bemessungsgrundlage**
Gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Aufgabe
- Buchwert
Stille Reserven (Steuerhängig)
 - Wertänderungen zwischen Betriebsaufgabe und Veräußerung ändern Bmgl. nicht! (Kein § 295a BAO)
 - **Eventuell Spek. Einkünfte nach § 30 EStG**
 - **Bemessungsgrundlage**
Veräußerungserlös
- Gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Aufgabe
Spekulationseinkünfte

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe

- **Weitere Neuerungen iZm Wohnsitzbefreiung!!**
- **Nachversteuerung EStR Rz 5714**

Anschaffung im Jahr 1	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Jahr 6 Betriebsaufgabe Buchwert (Geb inkl. GuB)	100	100	100
Gemeiner Wert Zeitpunkt Betriebsaufgabe	180	180	180
Jahr 9 Veräußerung 5-Jahresfrist für § 24 (6) EStG 10-Jahresfrist für § 30 EStG	150	200	90
Nachversteuerung § 295a BAO Stille Reserven Betriebsaufgabe § 24 (6) EStG	80	80	80
Einkünfte § 30 EStG Spekulation	-30	20	-90

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe

- **Weitere Neuerungen iZm Wohnsitzbefreiung!!**
- **Nachversteuerung EStR Rz 5714**
 - **Begünstigung für Nachversteuerung**
 - § 37 (5) EStG (1/2 DSS)
 - Tod, Erwerbsunfähigkeit (Erwerbsunfähigkeit berufsspezifisch und medizinisch), 60. Lebensjahr vollendet, Erwerbstätigkeit eingestellt, Antragstellung, Ablauf 7-Jahresfrist
 - Nur wenn VS zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegeben
 - § 37 (2) EStG 1/3tel und § 37 (5) EStG ½ DSS
 - auch für restlichen (bisherigen) Aufgabegewinn erneut wählbar
 - **Beachte VwGH 2007/15/0114, vom 28.10.2009**
 - **Unentgeltliche Betriebsübergabe ist keine Betriebsaufgabe**
 - **Keine Begünstigung für entnommenes Betriebsgebäude nach § 24 (6) EStG**

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe – Auswirkung V&V

- **Nachversteuerung– Auswirkungen auf eventuelle V&V (EStR Rz 5717a)**
- **Verwendung des begünstigten Gebäudes nach der Betriebsaufgabe zur Einkünfterzielung**
 - **Bemessungsgrundlage für die Afa:**

Teilwert bei Einlage in den Betrieb (EStR Rz 5717b)

ODER

Gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe

(Nutzung durch den Steuerpflichtigen selbst - EStR Rz 6433e)

ODER

Fiktive Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Vermietung

(Nutzung des Rechtsnachfolgers – EStR Rz 6433f)

- unversteuert gebliebene stille Reserven

Afa Bemessungsgrundlage

Wohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe – Auswirkung V&V

- **Nachversteuerung– Auswirkungen auf eventuelle V&V (EStR Rz 5717a)**
- **Nachversteuerung ist rückwirkendes Ereignis § 295a BAO**
 - **Berichtigung des zu geringen Wertansatzes für die Afa**
 - **Afa wird erhöht**
- **Keine Nachversteuerung**
 - **Geringere Afa-Bmgl. für zukünftige Afa bzw. eventuelle Einlage maßgeblich**

Nachträgliche Änderung des Veräußerungserlöses

–

**Einkünfte nach § 32 EStG oder
rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO
VwGH 2006/15/0182, vom 04.02.2009
VwGH 2006/15/0151, vom 04.02.2009**

Alois Pircher
Florian Silvestri

§ 32 EStG - § 295a BAO

■ § 32 EStG

- Einkünfte iSd § 2 (3) EStG
- Einer **ehemaligen betrieblichen Tätigkeit** (§ 2 (3) Zi 1-3 EStG)
(zB. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen)
- Einer **ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit**
- Einem **früheren Rechtsverhältnis**
- Und **zwar auch beim Rechtsnachfolger**

■ § 295a BAO

- **Bescheid**
- **Antrag einer Partei**
- **Oder von Amts wegen** abgeändert werden
- Als **ein Ereignis eintritt**, das
- Das **abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit** auf Umfang und Bestand eines Abgabenanspruches hat.

§ 32 EStG - § 295a BAO

- **Ausgangsfall 1:**
- **Beide zit. VwGH Urteile – Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung eines EAR-Rechners – Wechsel der Gewinnermittlungsart § 4 (1) EStG**
- **Fall 1: VwGH 2006/15/0182**
 - **Provisionszahlungen eines Versicherungsmaklers**
 - **Aufgabezeitpunkt strittig**
 - **Fixe Provisionen für Einstellung
=) Betriebsaufgabe zuzurechnen =) § 37 EStG**
 - **Variable Provisionen =) laufende Tätigkeit
=) eigentlich im Übergangsgewinn beinhaltet**
 - **Ansatz der Höhe nach strittig =) Keine Berücksichtigung iRd Bewertung zum Bilanzstichtag (Betriebsaufgabe)**
 - **Nachträglich behauptete Uneinbringlichkeit**
 - **=) keine Rückwirkung nach § 295a BAO**

§ 32 EStG - § 295a BAO

■ Ausgangsfall 2:

- Beide zit. VwGH Urteile – Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung eines EAR-Rechners – Wechsel der Gewinnermittlungsart § 4 (1) EStG
- **Fall 2: VwGH 2006/15/0151**
 - Planender Baumeister veräußert wesentliche Betriebsgrundlagen an GmbH
 - Streitpunkt ist der Wert der Forderungen des Bf gegenüber den Auftraggebern
 - Nennwert (belangte Behörde) oder
 - niedriger Teilwert (Bf)
 - **Nachträgliche Uneinbringlichkeit der Forderung**
 - **Keine Rückwirkung nach § 295a BAO**
 - **Bewertung der Forderung (materielles Recht) zum Bilanzstichtag**

§ 32 EStG - § 295a BAO

- **Konsequenz der Beurteilung**
 - **Normaler ESt-Satz des betreffenden Jahres – keine Begünstigung**
 - **Bei § 32 EStG**
 - **Korrektur eines allfälligen begünstigten Veräußerungsgewinnes**
 - **Bei § 295a BAO**
 - **Rechtslage EStR Rz 5661 bis 10.12.2009**
 - **Änderung des Veräußerungserlöses im nachhinein**
 - **Rückwirkendes Ereignis § 295a BAO =) Begünstigt**
 - **Rechtslage VwGH 2006/15/0151, vom 04.02.2009 UND Rechtslage EStR Rz 5661 ab 11.12.2009**
 - **Einkünfte aus ehemaliger betrieblichen Tätigkeit gem. § 32 Z 2 EStG**
 - **Materielles Recht geht Verfahrensrecht vor**
 - **Für § 295a BAO bleibt kein Raum**
 - **Bewertung der Forderungen (materielles Recht) nach dem am Bilanzstichtag geltenden Recht**

§ 32 EStG - § 295a BAO

- **Ungelöst – Nachträgliche Änderung des Unternehmensverkaufspreises**
 - **Normaler ESt-Satz des betreffenden Jahres – keine Begünstigung**
 - **Bei § 32 EStG**
 - **Korrektur eines allfälligen begünstigten Veräußerungsgewinnes**
 - **Bei § 295a BAO**
 - **Auffassung Kanduth-Kristen, in Jakom EStG § 32 Rz 27 und Rz 30**
 - **Änderung des Unternehmensverkaufspreises im nachhinein**
 - **Rückwirkendes Ereignis § 295a BAO => Begünstigt**
 - **Auffassung des BMF**
 - **Kein Grund für eine Differenzierung**
 - **Ob Forderung laufendes Geschäft oder**
 - **Unternehmensverkauf**
 - **Materielles Recht geht Verfahrensrecht vor**
 - **Für § 295a BAO bleibt kein Raum**
 - **Bewertung der Forderungen (materielles Recht) nach dem am Bilanzstichtag geltenden Recht**

**Steuerfreiheit für pauschale Fahrt- und
Reiseaufwandsentschädigungen von Sportlern ab**

1.1.2009

§ 3 (1) Z 16c EStG

§ 49 (3) Zi 28 ASVG

Alois Pircher
Florian Silvestri

Sportlerpauschalierung

- **Steuerfreie, pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen**
 - 60 Euro (2009: 30 Euro) pro Einsatztag steuerfrei
 - Bis zu 540 Euro pro Monat steuerfrei
 - Bis zu 6.480 Euro pro Jahr steuerfrei
 - Sozialversicherungsfrei
- **Auszahlung durch**
 - Gemeinnützige Vereine (§§ 34 ff BAO)
 - Förderung des Körpersportes
- **Begünstigter Empfänger**
 - Sportler/innen
 - Schiedsrichter/innen
 - Sportmasseure bzw. –masseurinnen
- **Nicht begünstigt**
 - Funktionär/innen
 - Begleitpersonen
 - Eltern

Sportlerpauschalierung

■ Weitere Voraussetzungen

- Keine weiteren Reisevergütungen, Tages- und Nächtigungsgelder gem. § 26 Z 4 EStG
- Keine Reiseaufwandsentschädigungen gem. § 3 (1) Zi 16b EStG
- Aufzeichnung der Einsatztage pro Arbeitnehmer
- Auszahlung unabhängig von einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG
- Keine regelmäßige Auszahlung notwendig
- Bei mehreren Dienstverhältnissen =) zunächst mehrfache Berücksichtigung
 - Arbeitnehmerveranlagung
- Kein Lohnkonto
- Tatsächlich höhere Reisekosten können iRd Veranlagung abgezogen werden
- KommSt-frei und DB-frei
- Rückwirkend ab 1.1.2009

Sportlerpauschalierung

- **Beurteilung im ASVG (§ 49 (3) Z 28 ASVG)**
- **Steuerfreie, pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen**
 - 60 Euro (2009: 30 Euro) pro Einsatztag steuerfrei
 - Bis zu 540 Euro pro Monat steuerfrei
 - Sozialversicherungsfrei
- **Auszahlung durch**
 - Sportvereine (Sportverbände)
- **Begünstigter Empfänger**
 - Sportler/innen
 - Schiedsrichter/innen
 - Sport
 - Sportbetreuer (Trainer/innen, Sportmasseure bzw. –masseurinnen)
- **Weitere Voraussetzungen**
 - Nebenberufliche Tätigkeit
 - Steuerfreiheit nach § 3 (1) Zi 16c 2. Satz EStG muss zustehen
 - Keine weiteren Reisevergütungen
- **Inkrafttreten**
 - 1.8.2009!
 - Bisherige pauschalierte Aufwandsentschädigung (Euro 537,78 monatlich) wird mit 31.07.2009 aufgehoben

DB, DZ, KommStG Pflicht – Freie Dienstnehmer
§ 41 (2) und (3) FLAG
§ 2 lit a und § 5 KommStG

Alois Pircher
Florian Silvestri

Lohnnebenkosten – freier DN

- **Echter Dienstvertrag – BMGI.**
 - Bezüge gem. § 25 (1) Z 1 lit a und lit b EStG
 - Keine Auslagenersätze, Reisekostenersätze gem. § 26 (4)
 - Nicht Bezüge nach § 3 (1) Z 10, 11, 13 – 21 EStG

- **Freier Dienstnehmer – BMGI.**
 - Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art
 - Gilt für Vollversicherte als auch für Geringfügig beschäftigte freie DN
 - Auch Auslagenersätze, Reisekostenersätze
 - Ausnahmekatalog nach § 26 EStG kommt nicht zur Anwendung
 - Für den Dienstnehmer einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge dürfen die Bmgl. nicht mindern
 - Trägt der Auftraggeber diese (dem freien DN obliegenden) Beiträge freiwillig, erhöhen diese die Bmgl.
 - **Umsatzsteuer gehört nicht dazu!!!**
 - **Für alle ab 31.12.2009 erbrachten Leistungen!!!**

**DB, DZ, KommStG – Kostenersätze und
Spesenvergütungen an wesentlich
beteiligte GmbH-Geschäftsführer
VwGH 2008/15/0260, vom 04.02.2009**

Alois Pircher
Florian Silvestri

DB-, DZ- und KommSt-Pflicht für Kostenersätze

- VwGH 2008/15/0260, vom 04.02.2009
- **DB-, DZ- und KommSt-Pflicht**
 - Kostenersätze für berufsrechtlich vorgesehene Versicherungen
 - Telefonkostenersätze
 - Abgeltung für Anschaffungen
 - Reisespesenersätze
 - „Bezüge, welche eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütung bei ihm angefallenen Betriebsausgaben gewährt“
- **Prüffeld:**
 - **§ 22 Zi 2 EStG** Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit
 - **Nicht nur Gehälter, sondern alle sonstige Vergütungen pflichtig!**
 - **oder § 25 (1) Zi 1 lit a und b EStG** (nicht wesentlich beteiligt)
 - **Keine Änderungen**

**DB, DZ, KommStG – Ausschüttung
statt Geschäftsführervergütung
wesentlich beteiligte GmbH-
Geschäftsführer
UFS-Graz RV/0942-G/07, vom
12.01.2009**

Alois Pircher
Florian Silvestri

DB-, DZ- und KommSt-Pflicht Ausschüttung statt GF-Bezug

- UFS RV/0942-G/07, vom 12.01.2009
- **Geschäftsführer**
 - Geschäftsführervertrag
 - Verzicht auf einen Geschäftsführerbezug
 - „Gewinnausschüttung“
 - Laufend Reiseaufwandsentschädigungen geltend gemacht
- **FA und UFS:**
 - **Schätzung eines durchschnittlichen GF-Bezuges**
 - Gesellschafter haben ihre GF-Tätigkeit auch weiterhin im vollen Umfang erfüllt
 - FA setzte „angemessenes und fremdübliches“ GF-Bezug fest
Bmgl. für DB-, DZ- und KommSt
 - Teil der Ausschüttung hat Wurzel nicht in der Gesellschafterstellung, sondern Vergütung für GF-Tätigkeit
 - Unterscheidung zwischen Stellung des Geschäftsführers und Gesellschafterstellung