

CONVISIO – INFO

06/2011

Inhaltsverzeichnis

- Grunderwerbsteuer: treuhändig gehaltene Zwerganteile - VwGH bestätigt missbräuchliche Gestaltung
- Verschiebung der Einhebung der Wertpapier-KESt angekündigt
- PKW-Sachbezug in der Sozialversicherung und im Steuerrecht
- Energieabgabenvergütung ab 2011 nur mehr für Produktionsbetriebe
- Außergewöhnliche Belastungen – aktuelle Entscheidungen des UFS
- Ärzte als Schwellenerwerber
- Durch Autoeinbruch während der Arbeitszeit verursachte Kosten sind Werbungskosten

Grunderwerbsteuer: treuhändig gehaltene Zwerganteile - VwGH bestätigt missbräuchliche Gestaltung

Gemäß § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz löst die Vereinigung von **allen Anteilen** an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in der Hand des Erwerbers Grunderwerbsteuer (GrESt) aus. In der Praxis wurde die **GrESt** daher oftmals bei Anteilsübertragungen dadurch **vermieden**, dass **zivilrechtlich nicht alle Anteile übertragen** wurden, sondern ein **Zwerganteil** zivilrechtlich beim Verkäufer verblieb oder auf einen Dritten übertragen wurde, der diesen Zwerganteil treuhändig für den Erwerber hielt. In der KI 11/2010 haben wir berichtet, dass der **UFS** Innsbruck (25.6.2010, RV/0226-1/09) in dieser gängigen Konstruktion eine **missbräuchliche Gestaltung** gesehen hat.

Die gegen diese Entscheidung eingebrachte Berufung wurde nun vom VwGH (5.4.2011, 2010/16/0168) abgewiesen und **vom Höchstgericht** daher die Sichtweise des UFS im konkreten Fall **bestätigt**. Dieses Erkenntnis ist insoweit auch bemerkenswert, da die **bisherige** (höchstgerichtliche) **Rechtsprechung** einer formal zivilrechtlichen Betrachtungsweise gefolgt ist und eine

Anteilsvereinigung nur im Falle von **Eigentumserwerb**, nicht aber im Falle von anderen Rechtsbeziehungen mit entsprechender Zugriffsmöglichkeit auf den Zwerganteil angenommen hat. Das aktuelle Erkenntnis hält zwar grundsätzlich an dieser Rechtsprechung fest, andererseits bestätigt es aber auch die Sichtweise des UFS, dass **in Einzelfällen** – wenn keine nachvollziehbaren außersteuerlichen Gründe bestehen – eine **missbräuchliche Gestaltung** vorliegen kann.

Im konkreten Fall hat der bisherige Eigentümer 99% seiner Anteile an einer Gastronomie-GmbH an seinen Sohn übertragen und für den verbleibenden 1%igen Anteil eine Treuhandvereinbarung geschlossen, wonach der Sohn jederzeit den Anspruch auf Abtretung des vom Vater gehaltenen Zwerganteils ausüben kann. Die im Verfahren vorgebrachten **außersteuerlichen Motive** (höheres Vertrauen der Geschäftspartner wenn der Vater im Firmenbuch weiterhin als Mitgesellschafter aufscheine, guter Ruf des Vaters wirkt länger fort) wurden als insgesamt für die gewählte Konstruktion nicht ausschlaggebend gewertet und die **Gestaltung** als lediglich durch die **Steuervermeidungsabsicht motiviert** angesehen.

Die **Reaktion der Finanzverwaltung** bleibt mit Spannung abzuwarten. Treuhandgestaltungen bei Anteilsübertragungen unterliegen aber zweifelsfrei nunmehr einem **höheren steuerlichen Risiko** und sollten daher nur bei zusätzlichem Vorliegen nachvollziehbarer außersteuerlicher Gründe gewählt werden.

Verschiebung der Einhebung der Wertpapier-KESt angekündigt

Seitens des Finanzministeriums wurde angekündigt, das **Beginndatum** für die Einhebung der **Wertpapier-KESt** vom 1. Oktober 2011 auf **1. April 2012** zu **verschieben**. Grund dafür sollen insbesondere **verfassungsrechtliche Bedenken** sein, zumal mehrere der künftig zur Abwicklung der Wertpapier-KESt verpflichteten Banken bereits eine Verfassungsbeschwerde eingebracht hatten. Mit der sechsmonatigen Verschiebung des Umstellungszeitpunkts soll verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Angemessenheit des Zeitrahmens für die technische Umsetzung der neu eingeführten KESt-Bestimmungen Rechnung getragen werden.

Seit Jänner 2011 fällt für **Gewinne aus Wertpapieren** ohne Frist eine **25%ige Steuer** an (besteuert werden **realisierte Kursgewinne** von Aktien, Anleihen, Wertpapier- und Immobilienfonds sowie Derivaten). Zuvor waren die Gewinne aus dem Verkauf von im Privatvermögen gehaltenen Wertpapieren nur innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist steuerpflichtig.

PKW-Sachbezug in der Sozialversicherung und im Steuerrecht

Erhält ein **Arbeitnehmer** einen Firmen PKW vom Arbeitgeber, welchen er auch **privat nutzen** darf, fällt ein lohnsteuerpflichtiger **Sachbezug** an. Dieser beträgt in der Regel 1,5% der Anschaffungskosten des PKW, wobei jedoch der **maximale Sachbezug 600 € pro Monat** beträgt. Weist der Dienstnehmer mittels Fahrtenbuch nach, dass er **weniger als 500 km pro Monat** für private Zwecke verfährt, muss er nur die Hälfte des normalen Sachbezugs (max. 300 €) der Lohnsteuer unterwerfen. Wird dieses **Fahrtenbuch** bei einer Betriebsprüfung nachträglich **nicht anerkannt**, führt dies zu **Nachzahlungen beim Arbeitgeber**. Alternativ können auch die tatsächlichen privaten Kilometer mit 50 Cent der Lohnsteuer unterworfen werden, sofern dieser Wert um 50% niedriger ist als der normale Sachbezug.

Im **Steuerrecht** sind diesbezüglich die zurückgelegten **Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** als privat gefahrene Kilometer zu erfassen. Anders jedoch in der **Sozialversicherung**. Hier zählen die **angefallenen Kosten** der Wegstrecke zwischen Wohnung und Büro zum

„**sogenannten Kostenersatz**“, welcher die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherung mindert und somit die **Zahllast** für Arbeitgeber und Arbeitnehmer reduzieren kann. Allerdings ist dieser **Kostenersatz** in der Sozialversicherung nach oben hin **begrenzt** mit den Kosten, die bei der **Benützung** eines **öffentlichen Verkehrsmittels** anfallen. In der Praxis wird oft der Wert einer Jahreskarte für die öffentlichen Verkehrsmittel durch 12 dividiert und dieser Wert monatlich als die Sozialversicherung mindernd berücksichtigt. Gibt es auf der Strecke zur Arbeitsstätte **kein öffentliches Verkehrsmittel** oder ist dessen Verwendung nicht zumutbar, kann zur Ermittlung der Kosten auch ein Viertel des amtlichen Kilometersgelds, also **11 Cent pro Kilometer**, bei der Sozialversicherung abgesetzt werden.

Im Ergebnis kommt es zu einer **unterschiedlichen Bemessungsgrundlage** für die **Lohnsteuer** einerseits und die **Sozialversicherung** andererseits. Der nur geringere Mehraufwand in der Personalverrechnung kann durch die stetige Ersparnis bei der Sozialversicherung sicherlich mehr als kompensiert werden.

Energieabgabenvergütung ab 2011 nur mehr für Produktionsbetriebe

Mit der Vergütung von Energieabgaben sollen **energieintensive Betriebe** entlastet werden, die entsprechende **Abgaben** auf elektrische Energie, Erdgas, Kohle und Mineralöl zu bezahlen haben. Schon immer von dieser Rückvergütung **ausgeschlossen** waren Lieferanten von Erdgas, elektrischer Energie bzw. Lieferanten von daraus gewonnener Wärme. **Ab 2011** erfolgt eine **Einschränkung** des Empfängerkreises, indem die **Vergütung** nunmehr **nur** noch von **Produktionsbetrieben** beantragt werden kann. In den Energieabgaben-Richtlinien 2011 werden Produktionsbetriebe als Betriebe definiert, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter liegt. Da energieintensive Produktionsbetriebe gefördert werden sollen, ist im Umkehrschluss verständlich, dass Energieabgaben für weitergelieferte Energie nicht vergütungsfähig sind. Ebenso von der **Vergütung ausgeschlossen** sind **Abgaben auf Mineralöle**, die als **Treibstoff** verwendet werden.

Die **Höhe der Vergütung** bestimmt sich nach dem **Nettoproduktionswert**, welcher sich aus der Differenz zwischen Umsätzen und Vorumsätzen (für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht) ergibt und folglich eine Art **Wertschöpfung** darstellt. Zu beachten ist, dass nur vergütet werden kann, was an Energieabgaben in dem Antragszeitraum auch tatsächlich bezahlt wurde. Die Rückvergütung von Abgaben i.Z.m. dem Energiebezug ist allerdings durch **zwei Selbstbehalte** eingeschränkt. Der erste Selbstbehalt beträgt entweder **0,5%** vom **Nettoproduktionswert** bzw. einen von im Gesetz definierten und von der verbrauchten Energiemenge abhängigen Betrag, sofern dieser geringer ist als 0,5% des Nettoproduktionswertes. Überdies wird noch ein **allgemeiner Selbstbehalt** von **400 €** abgezogen.

Der **Antrag** für die Energieabgabenvergütung kann **innerhalb** einer Frist von **fünf Jahren** bei dem für die Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt gestellt werden. Zu beachten ist, dass der Antrag für **jeden** einzelnen **Betrieb** gesondert zu stellen ist. Aufgrund der lange möglichen Antragstellung können nicht nur Produktionsbetriebe (für die Zukunft) in den Genuss der Energieabgabenvergütung kommen, sondern auch beispielsweise Dienstleistungsbetriebe profitieren, wenn für vergangene Jahre noch keine solchen Anträge gestellt wurden.

Außergewöhnliche Belastungen – aktuelle Entscheidungen des UFS

In zwei jüngst ergangenen Entscheidungen hat sich der UFS mit der **Zwangsläufigkeit** von entstandenen Kosten auseinandergesetzt. Neben der **Außergewöhnlichkeit** und der wesentlichen **Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** ist gerade das Element der Zwangsläufigkeit oft „Knackpunkt“ bei der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung.

- Nach der Entscheidung des UFS vom 11.3.2011 (GZ RV/0269-F/10) ist bei einer **Brustvergrößerung nicht** von einer **Zwangsläufigkeit** auszugehen, wenn die **medizinische Notwendigkeit nicht** zweifelsfrei **nachgewiesen** werden kann. Da es sich im konkreten Fall um keine Wiederherstellung nach einer Verletzung oder um Beseitigung einer Verunstaltung gehandelt hat, wäre eine **Anerkennung nur** im Falle einer damit verbundenen **Heilung** einer **psychischen Krankheit** denkbar gewesen. Den Umstand, dass die junge Frau sich vor der Operation weder in Psychotherapie befand noch die Krankenkasse die Kosten zu übernehmen bereit war, wertete der UFS als Indizien gegen das Vorliegen einer psychischen Krankheit. Die vorgebrachten Minderwertigkeitsgefühle und die damit verbundene Zurückgezogenheit hielt der UFS eher für einen Charakterzug denn für Ausfluss einer psychischen Erkrankung.
- Auch bei den Kosten in Folge der **Übernahme** einer **Bürgerschaft** für einen nahen Angehörigen hat der UFS (18.4.2011, GZ RV/1505-W/08) nicht an der restriktiven Rechtsprechung des VwGH gerüttelt. In der im Zuge des versuchten beruflichen Neuanfangs (Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit) ihres damals arbeitslosen Mannes übernommenen Bürgerschaft sah der UFS **keine zwangsläufig** eingegangene **Verpflichtung**. Nach Auffassung des UFS befand sich der Mann nämlich in **keiner existenzbedrohenden Lage** und hätte seine berufliche Existenz auch durch andere Aktivitäten (z.B. Annahme einer vom AMS angebotenen Stelle) aufrechterhalten können. Dem vorgebrachten Argument, dass seitens des AMS psychischer Druck ausgeübt worden wäre und daher nur die „Flucht in die Selbständigkeit“ übrig geblieben ist, folgte der UFS nicht. Eine sittliche Verpflichtung seiner Frau zur Übernahme eines Teils des Unternehmerrisikos ihres Mannes wurde folglich nicht anerkannt.

Ärzte als Schwellenerwerber

Viele Ärzte haben jahrelang weder eine Umsatzsteuervoranmeldung noch eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben, da die normalen **Umsätze aus der ärztlichen Tätigkeit** einer **unechten Befreiung** von der Umsatzsteuer unterliegen. Voraussetzung dafür ist auch, dass sonst keine unternehmerische Tätigkeit wie z.B. die Vermietung oder Beratung ausgeübt wird und somit keine Anknüpfungspunkte zur Umsatzsteuer vorliegen. Die Leistungen aus der ärztlichen Tätigkeit sind nicht umsatzsteuerpflichtig, jedoch besteht auch **keine Möglichkeit** zum **Vorsteuerabzug**. Dies führt oft zu der falschen Annahme, dass Ärzte nie Umsatzsteuer zu zahlen haben. Doch eine Ausnahme von dieser Grundregel besteht in folgenden **zwei Fällen**:

- Bei innergemeinschaftlichen Erwerben und
- bei Fällen mit Übergang der Steuerschuld im Reverse Charge System.

Der Arzt wird zum **innergemeinschaftlichen Erwerber**, wenn er Einkäufe - beispielsweise für medizinische Geräte oder Behandlungsmaterialien - im EU-Raum tätigt und diese im Vorjahr die Grenze von 11.000 € überschritten haben oder im laufenden Jahr erstmalig die Grenze überschreiten. Bei dieser Grenze werden **die Umsätze** in allen EU-Ländern **zusammengerechnet**. Maßgeblich sind

die **Nettoentgelte**, wobei neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht hinzugerechnet werden. Ist diese **Grenze überschritten**, wird der Arzt wie ein „normaler“ Unternehmer behandelt. Er muss eine **UID-Nummer** beantragen und erhält bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine steuerfreie Lieferung. Wie jeder andere Erwerber auch, hat der Arzt nun den **innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern** und die USt zu entrichten. Im Gegensatz zu einem anderen „normalen“ Unternehmen steht ihm jedoch **kein Vorsteuerabzug** zu.

Nimmt der Arzt **sonstige Leistungen aus dem Ausland** entgegen, kann er auch schnell in ein **Reverse Charge System** verwickelt sein. Ist der Arzt nämlich Empfänger einer sonstigen Leistung, die von einem ausländischen Unternehmer erbracht wird (z.B. Beratungsleistung etc.) und gibt der Arzt **seine UID-Nummer** bekannt, so **geht die Umsatzsteuerschuld** für die Leistung des Ausländers **auf den Arzt über** („Empfängerort“-Prinzip bei Business to Business Leistungen). Der Arzt hat diese Schuld an das Finanzamt abzuführen, wobei ihm als Arzt wiederum kein Vorsteuerabzug aus dieser Leistung zusteht. Völlig überraschend werden diese Verpflichtungen für den Arzt allerdings nicht eintreten, da zuerst eine UID-Nummer beantragt werden muss und dabei vom Steuerberater auf diese umsatzsteuerlichen Konsequenzen hingewiesen wird.

Durch Autoeinbruch während der Arbeitszeit verursachte Kosten sind Werbungskosten

Ausgaben des Arbeitnehmers für **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** finden steuerlich pauschal mit dem **Verkehrsabsetzbetrag** von 291 € pro Jahr bzw. in bestimmten Fällen zusätzlich noch mit dem kleinen oder großen **Pendlerpauschale** Berücksichtigung. Allfällige darüber hinaus gehende tatsächliche Kosten können nicht angesetzt werden. Mit der Frage, ob auch **Kosten** im Zusammenhang mit dem **Einbruch** in einen auf dem **Parkplatz der Firma** abgestellten **Privat-PKW** steuerlich geltend gemacht werden können, hat sich der **UFS** (11.4.2011, RV/1646-W/10) aktuell auseinandergesetzt. Dabei hat der UFS festgestellt, dass die **Fahrt zur Arbeitsstätte beruflich veranlasst** ist und daher die Kosten für die Reparatur der Schäden (im konkreten Fall Kosten der neuen Fenster und der Reinigung wegen der Glassplitter) aus dem Einbruch steuerlich als **Werbungskosten** geltend gemacht werden können. Voraussetzung ist allerdings, dass die Kosten nicht schon vom Arbeitgeber ersetzt wurden. **Nicht** als **beruflich bedingte Kosten** (sondern der privaten Sphäre) wurde allerdings der **Verlust** der im Auto gelagerten Musik-CDs, des CD-Players, der Sonnenbrillen und anderer **Gegenstände des persönlichen Bedarfs** eingestuft. Der damit verbundene Wertverlust bzw. die Kosten für die Wiederanschaffung wurden steuerlich nicht anerkannt.

Generell anzumerken ist, dass die nicht durch eine Versicherung gedeckten Kosten für einen Unfall auf einer **berufsbedingten Fahrt** in der Regel als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Sofern der Unfall jedoch auf das eigene **grob fahrlässige Verhalten** zurückzuführen ist, wird der **berufliche Zusammenhang** steuerlich **unterbrochen**. In diesem Fall sind die Kosten dann leider nicht steuerlich verwertbar.