

S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN

Ausgabe 01/2019

Inhaltsverzeichnis

Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht

1. Geschäftsführerüberlassung im Konzern -
keine Mehrfachbelastung mit Sozialversicherungsbeiträgen
2. Steuerabzug bei Einkünften für die Einräumung von Leitungsrechten ab 2019
3. Absetzbarkeit der Kosten eines Jusstudiums als Ausbildungsmaßnahme

Immobiliensteuerrecht

4. Einbringung mit Zurückbehaltung von Grund und Boden
5. Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG und § 12 Abs 11 UStG



1. Geschäftsführerüberlassung im Konzern - keine Mehrfachbelastung mit Sozialversicherungsbeiträgen

In der Praxis kommt es bei **Konzernen** regelmäßig vor, dass **Manager** neben ihrer Tätigkeit beim eigentlichen Dienstgeber **zusätzlich** noch in einer oder mehreren Tochtergesellschaften **Geschäftsführerfunktionen** ausüben. Dies geschieht **oft ohne gesonderten Anstellungsvertrag** und **ohne Anspruch auf zusätzliche Vergütung**. Aufgrund der **Judikatur des VwGH** gilt bei Geschäftsführerüberlassungen im Konzern **jede einzelne GmbH als Dienstgeberin**. Das führt dazu, dass neben dem eigentlichen Dienstgeber **auch das andere Konzernunternehmen** für das **fiktive anteilige Entgelt** die **vollen Sozialversicherungsbeiträge** bis maximal zur Höchstbeitragsgrundlage entrichten müsste. Insgesamt könnte sich daraus **für jedes zusätzliche Dienstverhältnis** eine **Abgabenbelastung** von **bis zu 15.376 €** (Werte 2018) pro Jahr ergeben.

Diese Entwicklung ist in der **Praxis** auf **große Kritik gestoßen** und hat angesichts möglicher Gegenstrategien die Angst aufkommen lassen, dass damit vor allem ein **hoher Administrationsaufwand** sowohl bei den Unternehmen als auch bei der Verwaltung (z.B. Nachweise hinsichtlich der Aufteilung von Bezügen im Prüfungsverfahren usw.) entsteht. **Ende 2018** wurde daher die "Problematik" **gesetzlich saniert**. So ist nunmehr in § 35 Abs 2 **ASVG geregelt**, dass bei der Überlassung von Arbeitskräften innerhalb eines Konzerns zur Übernahme einer **Organfunktion** der **Beschäftigende nicht als Dienstgeber gilt**. Damit sind die Begründung eines zweiten Dienstverhältnisses, der Aufbau einer eigenen Lohnverrechnung und eine **zusätzliche Abgabentrachtung nicht mehr notwendig**. Für **Dokumentationszwecke** sollte jedoch - sofern noch nicht vorhanden - eine **schriftliche Überlassungsvereinbarung** (etwa als Zusatz zum Dienstvertrag oder in einer eigenen Vereinbarung) **abgeschlossen** werden.

Aus den Begleitmaterialien geht hervor, dass die **gesetzliche Sanierung als Klarstellung** verstanden werden soll. Damit kann auch ohne formaler Rückwirkung für die Vergangenheit argumentiert werden, dass mit der Überlassung **keine weiteren Dienstverhältnisse begründet** worden sind.

2. Steuerabzug bei Einkünften für die Einräumung von Leitungsrechten ab 2019

Für **Grundstückseigentümer** oder -bewirtschafter, die von **Infrastrukturbetreibern** (aus den Bereichen Strom, Gas, Erdöl oder Fernwärme) **für die Benützung des Grundstücks ein Entgelt ("Leitungsentschädigung") erhalten**, ergeben sich **ab 2019 Änderungen** in der Durchführung der Besteuerung. **Bisher** waren derartige Einkünfte im Rahmen der **Einkommensteuererklärung** anzugeben, **nunmehr** wird ab 1.1.2019 der Infrastrukturbetreiber eine **Abzugsteuer** in Höhe von **10% des Auszahlungsbetrages** (ohne Umsatzsteuer) einbehalten.

Der Abzugsteuer unterliegen **Zahlungen für die Errichtung und Betrieb** ober- oder unterirdischer **Leitungen**, insbesondere im Zusammenhang mit Leitungsmasten, Trafostationen, Messsäulen, Schieberstationen, Gasdruckregelanlagen, Zugangs- und Kontrollschächten, für besondere Belastungen (Masthäufung, Hanglage, Grenznähe etc.), Flur- und Folgeschäden, Wegebenützungsberechtigungen, Baulagerplätze, Ersatzaufforstung, Jagdbeeinträchtigung oder die Abgeltung von Bauschäden.

Der **Infrastrukturbetreiber** ist zu einer **elektronischen Anmeldung und Einzahlung beim Finanzamt verpflichtet**. Zu diesem Zweck benötigt der Infrastrukturbetreiber neben dem Namen und Wohnsitz auch weitere Daten wie die **Steuernummer** bzw. alternativ die Sozialversicherungsnummer. Sofern die Zahlungen für andere Beteiligte (z.B. Miteigentümer) entgegengenommen werden, muss der Infrastrukturbetreiber über diesen Umstand informiert werden. Mit dem **10%igen Steuerabzug** ist (ähnlich wie bei der Kapitalertragsteuer) die **Einkommensteuer abgegolten**. Eine Berücksichtigung in der **Veranlagung** ist dennoch **möglich** und sinnvoll, wenn sich bei der Tarifbesteuerung insgesamt **keine** oder eine **geringere Einkommensteuer** ergibt. **Vereinfachend** können dabei die **Einkünfte pauschal mit 33%** des

Auszahlungsbetrages (ohne Umsatzsteuer) angesetzt werden, anderenfalls ist die Höhe der Einkünfte in der Regel anhand eines **Gutachtens** nachzuweisen.

Oftmals sind die Grundstückseigentümer **Körperschaften öffentlichen Rechts** (Gebietskörperschaften, kirchliche Einrichtungen usw.). Sofern diese von der **unbeschränkten Steuerpflicht befreit** sind, unterliegen die **Einkünfte** aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten wie bisher **keiner Steuerbelastung**.

3. Absetzbarkeit der Kosten eines Jusstudiums als Ausbildungsmaßnahme

Bekanntermaßen können **Aus- bzw. Fortbildungskosten** im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verbundenen **beruflichen Tätigkeit** als **Werbungskosten** geltend gemacht werden. Bei einem **Universitätsstudium** fragt die Finanzverwaltung oftmals **kritisch** nach, wenn die **Ausbildung allgemeiner Natur** ist bzw. für ein besonders breites Spektrum von Berufstätigen relevant ist und damit der Bezug zur ausgeübten beruflichen Tätigkeit nicht eindeutig klar ist. So war es auch in einem vor dem BFG (GZ RV/7105509/2017 vom 23.5.2018) entschiedenen Fall eines Geschäftsführers im Neu- und Gebrauchtwagenhandel. Der Geschäftsführer machte dabei geltend, dass er aufgrund seiner Position mit zahlreichen Rechtsmaterien wie beispielsweise **Gewährleistung, Konsumentenschutz, Arbeitsrecht**, Gewerberecht oder Unternehmensrecht vertraut sein müsse. Seitens der Finanzverwaltung wurde hingegen argumentiert, dass rechtliches Wissen in jedem Tätigkeitsbereich von Vorteil sei bzw. keine Notwendigkeit bestehe, rechtliche Kenntnisse auf Hochschulniveau zu erwerben. Rechtliches Wissen in den notwendigen Teilbereichen könne daher **auch ohne Studium** angeeignet werden.

Das **BFG anerkannte** die **Kosten des Studiums** schließlich als **Werbungskosten**. Der Erwerb von juristischen Kenntnissen ist so wie jener von kaufmännischen oder bürotechnischen Fähigkeiten zu behandeln, für welche die **Lohnsteuerrichtlinien** (Rz. 358) die **Vermutung eines Bezugs zur ausgeübten Tätigkeit** herstellen. Nur dann, wenn die Wissenserweiterung derart allgemein ist - z.B. bei einer AHS-Matura - scheidet ein Abzug als Werbungskosten aus. Für das BFG ist es auch evident, dass **weite Bereiche der juristischen Ausbildung** von einem Geschäftsführer eines Handelsbetriebes im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit **verwertet** werden können.

4. Einbringung mit Zurückbehaltung von Grund und Boden

Mit dem **Jahressteuergesetz 2018** wurde im § 16 Abs 5 UmgrStG geregelt, wie vorzugehen ist, wenn seit 1.7.2018 bei der Einbringung eines bebauten Grundstückes der Grund und Boden zurückbehalten werden soll. Im Wartungserlass 2018 zu den **Umgründungssteuerrichtlinien** wurde diese gesetzliche Regelung in der [Rz 694a](#) berücksichtigt. Nachfolgend wird diese Randziffer kurz dargelegt:

4.1. Übertragung des Gebäudes mit Baurechtsvertrag

Kommt es im Rahmen einer Einbringung nach Art. III UmgrStG auch zur Miteinbringung eines bebauten Grundstückes, kann auch **nur der Grund und Boden** gem. § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG **zurückbehalten** werden. **Voraussetzung** dafür ist, dass das **Gebäude aufgrund eines Baurechtes** gem. Baurechtsgesetz **auf die übernehmende Körperschaft** übertragen wird.

4.2. Ausgestaltung des Baurechtsvertrages

Grundsätzlich kann die **Baurechtsdauer innerhalb der gesetzlichen Grenzen** (mindestens 10, höchstens 100 Jahre) frei festgelegt werden. Das Baurecht wird aber mindestens auf einen Zeitraum abgestellt werden müssen, der der **Restnutzungsdauer** des Gebäudes entspricht.

Die **Bauzinsvereinbarung** kann sich **nur auf den Grund und Boden** beziehen, da ja das Betriebsgebäude eingebracht wurde und der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist.

Am Ende des Baurechtszeitraumes gebührt der **übernehmenden Körperschaft aufgrund des Heimfalls** an den Einbringenden eine **Entschädigung in Höhe des Verkehrswertes des Gebäudes**. Diese Entschädigungsregelung ist im Baurechtsvertrag aufzunehmen. Anstelle dieser verkehrswertabhängigen Entschädigung am Ende des Baurechtszeitraumes kann auch ein entsprechend niedrigerer Baurechtszins in Aufrechnung gegen diesen späteren Ablöswert vereinbart werden.

4.3. Einbringungen nach dem 31.7.2018

Für Einbringungen, die nach dem 31.7.2018 beschlossen oder unterfertigt worden sind, muss das **Gesuch auf Einverleibung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum der Umgründung** gestellt werden. Die Gebäudeübertragung gilt als im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn **Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug** nehmen. In weiterer Folge muss dieses **Baurecht danach auch tatsächlich eingetragen** werden.

Beispiel:

Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH zum 31.12.2018 wird länger vorbereitet. Das Betriebsgebäude soll miteingebracht werden und der Grund und Boden im Privatvermögen des Einbringenden zurückbehalten werden. Der entsprechende Baurechtsvertrag wird am 6.4.2019 unterfertigt und es wird in diesem Vertrag auf den späteren Einbringungsvertrag Bezug genommen. Am 12.4.2019 wird beim Grundbuchgericht das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts gestellt. Die Unterzeichnung des Einbringungsvertrages erfolgt am 4.9.2019, wobei auch im Einbringungsvertrag auf den Baurechtsvertrag Bezug genommen wird. Da auch am 5.12.2019 die Eintragung des Baurechts im Grundbuch tatsächlich erfolgt, ist die steuerliche Trennung von Grund und Boden bzw. Gebäude rechtswirksam.

Wird die **Eintragung des Baurechts nicht durchgeführt** und die Einbringung umgesetzt, kommt keine **steuerlich wirksame Trennung von Grund und Boden und Betriebsgebäude** zustande. Die **Rechtsfolge** wird grundsätzlich sein, dass **Grund und Boden samt Gebäude im Vermögen des Einbringenden zurückbleiben**. Die konkreten steuerlichen Konsequenzen werden jedoch von der Vertragsgestaltung abhängen.

Beispiel:

Der Baurechts- und der Einbringungsvertrag werden am 30.9.19 unterzeichnet; die Einbringung (Einbringungsstichtag 31.12.18) wird noch rechtzeitig bei der zuständigen Behörde gemeldet.

Wird das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts beim Grundbuch ebenfalls noch bis 30.9.2019 (Rückwirkungszeitraum) gestellt, ist die Trennung von Grund und Boden und Gebäude steuerlich anzuerkennen. Wird das Grundbuchsgesuch erst im Oktober gestellt, ist dies außerhalb des Rückwirkungszeitraumes. Daher ist die **Trennung** zwischen Grund und Boden und Gebäude **steuerlich nicht wirksam**.

5. Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG und § 12 Abs 11 UStG

Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG

§ 12 Abs 10 UStG: „Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als **Anlagevermögen** verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der **erstmaligen Verwendung** folgenden vier Kalenderjahren **die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren** (Abs 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.“

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von **Großreparaturen** entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei **Grundstücken** iSd § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von 4 Kalenderjahren ein solcher von **19 Kalenderjahren** (bis 31.03.2012: 9 Kalenderjahre).

Eine erstmalige Verwendung iSd § 12 Abs 10 UStG erfolgt erst dann, wenn die tatsächliche Vermietung beginnt. (z. B. Kauf einer Eigentumswohnung 2010, Einzug des Mieters 2011, USt-freier Verkauf 2016, Vorsteuerberichtigung 5/10).

Gemäß Stabilitätsgesetz 2012:

Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes gem. § 12 Abs 10 UStG für die Folgejahre von 9 auf 19 Jahre.

Inkrafttreten – Verwendung und Nutzung im Anlagevermögen – § 28 Abs 38 Z 2 UStG

Bei Grundstücken, die der Unternehmer nach dem 31.03.2012 **erstmalig** in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, ist die tatsächliche Innutzungnahme (Vermietung des Gebäudes, betriebliche Eigennutzung) wesentlich.

Der verlängerte Berichtigungszeitraum gilt auch für nachträgliche Anschaffungs- u Herstellungskosten sowie Großreparaturen, wenn diese nach 31.03.12 in Verwendung genommen werden.

Inkrafttreten – Vertragsabschluss – § 28 Abs 38 Z 2 UStG

Wenn bei der Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken der Mietvertrag nach dem 31.03.2012 abgeschlossen wurde.

Die **Altregelung** ist daher auf folgende Fälle anzuwenden:

- Wenn das Gebäude vor dem 01.04.2012 verwendet oder genutzt wird, auch wenn es später zu einem Mieterwechsel kommt. Für Anschaffungs- und Herstellungskosten und Kosten betreffend Großreparaturen nach dem 31.03.2012 gilt die Neuregelung.
- Bei Abschluss des Mietvertrages für Wohnzwecke vor dem 01.04.2012, auch wenn die erstmalige Verwendung und Nutzung des Gebäudes erst nach dem 31.3.2012 erfolgt. Bei einem späteren Mieterwechsel ist die Neuregelung anzuwenden.

Beispiel:

V vermietet 2013 ein im selben Jahr errichtetes Gebäude zu Wohnzwecken. Der Vertragsabschluss mit dem Mieter erfolgt:

a am 01.01.2012.

b am 01.01.2012. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.

- c am 01.01.2013.
d am 01.01.2013. 2015 erfolgt ein Mieterwechsel.
2017 verkauft V das Gebäude unecht steuerbefreit.

Lösung:

- a 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 6/10 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 aF), da der Vertragsabschluss über die Vermietung bereits vor dem 01.04.2012 erfolgt ist.
- b 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung iHv 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 nF), da der zum Zeitpunkt des Verkaufs maßgebliche Mietvertrag nach dem 31.03.2012 abgeschlossen wurde und V das Gebäude nicht bereits vor dem 01.04.12 als Anlagevermögen genutzt hat.
- c+d 2017 hat V eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 16/20 vorzunehmen (§ 12 Abs 10 nF), da der Vertragsabschluss über die Vermietung nach dem 31.03.2012 erfolgt ist und V das Gebäude nicht bereits vor dem 01.04.2012 als Anlagevermögen genutzt hat.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist bei **Grundstücken** (einschließlich aktivierungspflichtige Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen) für jedes Jahr der Änderung von 1/20 (bis 31.03.2012: 1/10) der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

Folgende **Vorsteuern** sind zu berichtigen (UStR 2078–2080):

- aus Herstellungs- oder Anschaffungskosten
- aus Großreparaturen: Eine „Großreparatur“ iSd § 12 (10) UStG 1994 ist ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand, der nicht „regelmäßig“ erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle „ins Gewicht“. Das ist auch dann zu bejahen, wenn der Aufwand in Relation zum „gesamten Anschaffungswert“ von Grundstück/Gebäude nur gering ist (vgl. VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036 zu 2 % Wertrelation von Großreparatur zu Gebäude) (Rz 2080 UStR)

Beispiel:

Im Jahr 2008 wurde ein Gebäude um 1 Mio. € (Vorsteuerbetrag 200.000,00 €) errichtet und vermietet. Im Jahr 2013 erfolgte ein aktivierungspflichtiger Aufwand in Höhe von 200.000,00 € (Vorsteuer 40.000,00 €). Das Gebäude wurde im März 2015 verkauft.

Der Berichtigungszeitraum von 9 Jahren (Altregelung) beginnt vom Anfang des Kalenderjahres an zu laufen, das dem Jahr folgt, in dem das Wirtschaftsgut erstmalig unternehmerisch genutzt wurde, somit ab Vermietung der Immobilie. Die Vorsteuerbeträge infolge Herstellung sind im Jahr 2015 in der Höhe von 3/10 zu berichtigen. Die Vorsteuer infolge Herstellungsaufwand (Neuregelung) aus dem Jahr 2013 ist mit 18/20 zu berichtigen.

Anwendungsfälle der Vorsteuerberichtigung (VSt-Berichtigung):

- Anwendung der Kleinunternehmerregelung
- steuerfreie Veräußerung der Liegenschaft (VSt-Berichtigung sämtlicher offener VSt-Beträge)
- steuerfreie (ganze oder teilweise) Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten
- Schenkung der Liegenschaft (VSt-Berichtigung sämtlicher offener VSt-Beträge – Optionsmöglichkeit gem. § 6 Abs 2 UStG und § 12 Abs 15 UStG)
- dauernde Privatnutzung (VSt-Berichtigung sämtlicher offener VSt-Beträge)
- zeitweise Privatnutzung (VSt-Berichtigung von 1/10 bzw. 1/20 im jew. Jahr der Veranlagung)
- Stehen VSt-Beträge iZm unecht befreiten Umsätzen, ist gem. § 12 Abs 3 UStG für diese Beträge ein VSt-Abzug ausgeschlossen. Eine spätere Änderung der Verhältnisse kann dann zu einer positiven Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG führen.

Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG

Für Grundstücke im **Anlagevermögen, die noch nicht verwendet oder genutzt sind**, sowie im **Umlaufvermögen** wie auch für **Anlagen im Bau** ist immer eine Berichtigung der gesamten Vorsteuerbeträge ab Beginn der unternehmerischen Tätigkeit vorzunehmen, § 12 Abs 11 UStG.

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben wurden mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt; wir ersuchen aber um Verständnis, dass diese weder eine persönliche Beratung ersetzen können – noch, dass wir irgendeine Haftung für deren Inhalt übernehmen können. Bei Bedarf betreffend einer verbindlichen Beratung setzen Sie sich daher bitte direkt mit uns in Verbindung. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandantenverhältnis.