

**S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN**

Ausgabe 09/2017

**Inhaltsverzeichnis****Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht**

1. Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz (SV-ZG)
2. Mitarbeiterbeteiligungsgesetz 2017
3. Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz
4. Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2017 \*
5. Termine

**Immobiliensteuerrecht**

6. Fruchtgenuss und Umsatzsteuer \*\*
7. Grundstücksbegriff - Abgrenzung Gebäude von den beweglichen Sachen \*\*
8. Kurzinformaton zur Umsatzsteuer:  
Großreparaturen von Gebäuden - Vorsteuerberichtigung \*\*

\* Quelle: BBi 09/2017

\*\* Quelle: Umsatzsteuer Aktuell



# 1. Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz (SV-ZG)

Nach dem von der Bundesregierung am 30.1.2017 beschlossenen Arbeitsprogramm für 2017 und 2018 soll die Sozialpartnereinigung zur Schaffung von Rechtssicherheit bei der Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit in der gesetzlichen Sozialversicherung umgesetzt werden. Daher wurde nunmehr das sogenannte Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz (SV-ZG) erlassen. Es ist am **1.7.2017 in Kraft getreten**. Im Zuge von GPLA-Prüfungen ist der Streit oft vorprogrammiert. Denn selbständige Subunternehmer („Werkvertragsnehmer“) werden nur allzu oft von den Prüfern als Dienstnehmer angesehen. Damit verbunden ist eine oft für mehrere Jahre rückwirkende Umqualifizierung von Selbständigen zu Dienstnehmern und der damit verbundenen enormen SV-Beitragsnachforderungen sowie Nachforderungen von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Kommunalsteuern bei den vermeintlichen Auftraggebern. Um in diesem Bereich die **Rechtssicherheit zu verbessern**, wurden nunmehr drei neue Verfahrensarten geschaffen:

- 1.1. die **GPLA mit Mitwirkung der SVA**,
- 1.2. die **Vorabprüfung und**
- 1.3. die **Versicherungszuordnung auf Antrag**

1.1. Kommt nun im Rahmen einer **GPLA** (Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben) der Verdacht auf, dass eine bisher als Subunternehmer beschäftigte Person möglicherweise als Dienstnehmer einzustufen ist, hat die GPLA-Prüfung die SVA (Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) ohne unnötigen Aufschub zu verständigen. **Die weiteren Ermittlungen haben dann von beiden Krankenversicherungsträgern bzw dem Finanzamt – aufeinander abgestimmt –** im Rahmen ihres jeweiligen Wirkungsbereichs stattzufinden. Als Ergebnis dieser Ermittlungen kann einvernehmlich eine selbständige oder eine unselbständige Erwerbstätigkeit festgestellt werden. Wird eine unselbständige Erwerbstätigkeit festgestellt, kann der **Versicherte darüber einen Bescheid durch die Gebietskrankenkasse** (GKK) verlangen. Im Fall unterschiedlicher Rechtsauffassungen zwischen GKK/Finanzamt und SVA muss die GKK einen Bescheid erlassen, worin sämtliche – auch gegenläufige – Argumente und Sachverhaltsfeststellungen aufzunehmen sind. Es bleibt abzuwarten, ob die Judikatur von den allenfalls divergierenden Sachverhaltsfeststellungen und abweichenden rechtlichen Würdigungen beeinflusst wird.

1.2. Eine **Vorabprüfung** findet **bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als neuer Selbständiger** oder im Rahmen eines im Einvernehmen zwischen GKK und SVA festgelegten Katalogs von freien Gewerben (die aufgrund ihres Wortlauts tendenziell eine unselbständige Tätigkeit indizieren) statt. Die SVA stellt dabei im Rahmen der Versicherungserklärung einen integrierten Fragenkatalog zur Verfügung, der auf die Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit abzielt. Kommen aufgrund dieses Fragebogens Bedenken hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit auf, ist die zuständige Gebietskrankenkasse zu verständigen und beizuziehen. Keine Vorabprüfung wird die SVA bei Wirtschaftstreuhändern, Tierärzten, Wohnsitzärzten und -zahnärzten vornehmen. Als Ergebnis der Vorabprüfung kann wiederum Einvernehmen zwischen SVA und GKK über das Vorliegen einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit vorliegen oder ein Dissens bestehen. Rechtsfolgen sind dann dieselben wie nach Abschluss einer GPLA.

1.3. Schließlich kann jede selbständig tätige Person oder ihr Auftraggeber bei Vorliegen einer Pflichtversicherung nach dem GSVG beantragen, dass die GKK die zugrunde liegende Erwerbstätigkeit prüft und feststellt, ob die **Versicherungszuordnung** bei der SVA richtig ist. Bei abweichender Ansicht der GKK ist ein Bescheid zu erlassen, der angefochten werden kann.

Die Neuregelungen gelten nicht nur für die Abgrenzung zwischen SVA und GKK sondern auch zwischen SVB (SV-Bauern) und GKK.

Rechtssicherheit tritt allerdings in allen Fällen dann nicht ein, wenn sich entweder der für die Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ändert oder wahrheitswidrige Angaben im Rahmen der Sachverhaltsermittlung gemacht wurden.

Vorderhand scheint das neue Gesetz keinen Beitrag zur Rechtssicherheit bei der Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit zu leisten. Bleibt abzuwarten, ob sich aufgrund der neuen Rechtslage, insbesondere des etwas modifizierten Verfahrensrechts, in Lehre und Rechtsprechung neue Tendenzen ergeben werden.

Im Falle einer Umwandlung musste die SVA nach bisheriger Rechtslage die eingehobenen Beiträge dem Versicherten (nunmehrigen Dienstnehmer) auf Antrag zurückerstatten. Der Dienstgeber musste Dienstnehmer- und Dienstgeberbeiträge für den gesamten Prüfungszeitraum an die GKK nachzahlen. Nunmehr werden die SVA-Beiträge des ehemals Selbständigen direkt an die GKK überwiesen und können auf die Nachforderung der Dienstgeber- und Dienstnehmeranteile der GKK angerechnet werden. Dadurch verringert sich das sozialversicherungsrechtliche Haftungsrisiko im Falle einer rückwirkenden Umwandlung deutlich.

## 2. Mitarbeiterbeteiligungsstiftungsgesetz 2017

Für alle Mitarbeiter oder bestimmte Gruppen von Mitarbeitern ist ab 1. Jänner 2018 die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Aktien an „Arbeitgebergesellschaften“ (Aktiengesellschaften und verbundene Konzernunternehmen) bis zu einem Wert von **€ 4.500 pro Jahr** steuer- und sozialversicherungsbefreit, sofern sie treuhändig in einer **Mitarbeiterbeteiligungsstiftung** verwaltet werden und die Aktien bis zum Ende des Dienstverhältnisses in der Mitarbeiterbeteiligungsstiftung verbleiben. Diese Maßnahme soll die Bildung bzw. Stärkung eines Kernaktionärs (Mitarbeiterbeteiligungsstiftung) mit einheitlicher Stimmrechtsausübung ermöglichen. Der Kreis der Begünstigten kann auch ehemalige Arbeitnehmer sowie auch (Ehe-)Partner und Kinder von Arbeitnehmern umfassen.

Die Zuwendung von Aktien und sonstigen Wirtschaftsgütern durch das Unternehmen an die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung sind bei dieser von der Stiftungseinkommensteuer und Körperschaftsteuer befreit. Die zugewendeten Aktien sind grundsätzlich auch als Betriebsausgaben abzugsfähig.

## 3. Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz

Zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung hat der Nationalrat Ende Juni beschlossen, dass in Österreich ein Register eingerichtet werden soll, in das Rechtsträger ihre wirtschaftlichen Eigentümer einzutragen haben.

Betroffene Rechtsträger sind neben Personen- und Kapitalgesellschaften auch Privatstiftungen, Vereine, Stiftungen und Fonds nach dem BStFG, die ihren Sitz im Inland haben. Außerdem werden Trusts und trustähnliche Vereinbarungen erfasst, wenn sie im Inland verwaltet werden. Unter anderem besteht für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter ausschließlich natürliche Personen sind, eine Ausnahme von der Meldepflicht, da diese Daten ohnehin aus dem Firmenbuch zu entnehmen sind.

Wirtschaftliche Eigentümer sind alle natürlichen Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Rechtsträger letztlich steht. So zählen zumindest zu den wirtschaftlichen Eigentümern bei Gesellschaften die natürlichen Personen, die

- einen Aktienanteil von mehr als 25% oder eine Beteiligung von mehr als 25% halten,
- ausreichende Stimmrechte an der Gesellschaft halten oder
- Kontrolle auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausüben.

Bei einer mehrgliedrigen Gesellschaftsstruktur ist jeweils auf die aktive Kontrolle – somit einer Mehrheit von über 50% der Anteile bzw. Stimmrechte beim dazwischen geschalteten Rechtsträger – abzustellen, um als wirtschaftlicher Eigentümer zu gelten.

Eigene Regelungen bestehen für Privatstiftungen und Trusts. Bei Privatstiftungen sind als wirtschaftlicher Eigentümer der Stifter, die Begünstigten (der Begünstigtenkreis), die Mitglieder des Stiftungsvorstands und sonstige die Stiftung kontrollierende natürliche Personen zu melden.

Zu melden sind Vor- und Zuname der wirtschaftlichen Eigentümer, ihr Wohnsitz (sofern kein Wohnsitz in Österreich besteht: die Nummer und Art des amtlichen Lichtbildausweises), Geburtsdatum und Geburtsort sowie die Staatsbürgerschaft. Außerdem sind die Art und der Umfang des wirtschaftlichen Interesses für jeden wirtschaftlichen Eigentümer anzugeben. Die Daten sind über das Unternehmensserviceportal des Bundes dem Register zu melden.

Zur Einsicht in das Register ist grundsätzlich jeder Rechtsträger berechtigt, allerdings nur hinsichtlich der Daten, die ihn betreffen. Daneben haben auch die sogenannten „Verpflichteten“ – es sind dies die Personen, die Sorgfaltspflichten zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung gegenüber ihren Kunden treffen (zB Kreditinstitute, Finanzinstitute, Rechtsanwälte, Steuerberater) - das Recht, in das Register Einsicht zu nehmen. Natürliche und juristische Personen können bei Vorliegen eines berechtigten Interesses einen Antrag auf Einsicht betreffend die wirtschaftlichen Eigentümer eines bestimmten Rechtsträgers stellen. Das Gesetz tritt mit 15.01.2018 in Kraft. Die wirtschaftlichen Eigentümer sind erstmalig bis spätestens 1. Juni 2018 zu melden. Bei Nichtbeachtung der neuen Vorschriften drohen empfindliche Strafen bis zu €200.000.

## 4. Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2017

Das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2017 (IRÄG 2017), das am 28.6.2017 vom Nationalrat beschlossen wurde, bringt insbesondere eine Neuregelung des sog. Privatkonkursverfahrens, welches **mit 1.11.2017** in Kraft treten soll und auf alle danach eröffneten Insolvenzverfahren anzuwenden sein wird.

### 4.1. Wie ist der Privatkonkurs derzeit geregelt?

Die seit 1.1.1995 geltende Regelung für den Privatkonkurs sieht vor, dass dem Schuldner (Privatpersonen und auch gescheiterte Unternehmer) gesetzlich durch die Insolvenzordnung (IO) ermöglicht wird, eine **Schuldentilgung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes** zu erreichen.

Der Schuldner muss dabei seinen Gläubigern eine **Quote** anbieten, die **seiner Einkommenslage in den nächsten fünf Jahren** entspricht, wobei dabei die Zahlungsfrist sieben Jahre nicht übersteigen darf (§§ 193 ff IO). Die Quotenberechnung erfolgt dabei nach dem zu erwartenden pfändbaren Einkommen des Schuldners.

Wird der **Zahlungsplan** von den Gläubigern **nicht** mit der erforderlichen Mehrheit **angenommen**, kann der Schuldner ein **Abschöpfungsverfahren** beantragen. Das Abschöpfungsverfahren ist ein sog. subsidiäres Verfahren, d.h. es kommt erst dann zur Anwendung, wenn der Zahlungsplan von den Gläubigern nicht mit Mehrheit akzeptiert worden ist.

Mit dem Antrag auf Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens muss der Schuldner eine Abtretungserklärung abgeben und sich darin verpflichten, für die Dauer von **sieben Jahren** seine pfändbaren Bezüge einem Treuhänder anzubieten (§ 199 Abs. 2 IO).

Nach Ablauf dieses Siebenjahreszeitraumes ist das Verfahren zu beenden und dem Schuldner die **Restschuldbefreiung** zu erteilen, wenn die Gläubiger **grundsätzlich zumindest 10 % ihrer Forderungen** zurückerhalten haben (§ 213 Abs. 1 IO).

## 4.2. Gesetzgeberische Motive für die Änderung der IO

Die bisherige Praxis des Privatkonkursverfahrens hat ergeben, dass besonders gescheiterte Selbständige aufgrund ihrer hohen Schulden (durchschnittlich € 290.000,-) diese 10 %-Grenze nur in einem geringen Ausmaß (zu 33 %) erreichten.

Um eine Erleichterung der Entschuldung sowohl für ehemalige Unternehmer als auch für Privatpersonen zu erreichen, wurde mit dem IRÄG 2017 als Schwerpunkt sowohl eine Verkürzung des Abschöpfungsverfahrens als auch der Entfall der Mindestquote von 10 % eingeführt.

## 4.3. Die einzelnen Neuregelungen des IRÄG 2017

Die Bestimmungen des IRÄG 2017 sind **ab 1.11.2017 auf alle danach eröffneten Insolvenzverfahren** anzuwenden.

Bei einem **vorher bereits anhängigen Abschöpfungsverfahren** ist dieses **auf Antrag des Schuldners zu beenden** und eine **Restschuldbefreiung** zu erlassen, **wenn seit dem 1.11.2017 fünf Jahre** der Abtretungserklärung abgelaufen sind (§ 280 IO idF IRÄG 2017).

### 1. Verkürzung des Abtretungszeitraumes

Um eine rasche Rückkehr in eine befriedigende Lebenssituation zu erreichen, wird die **Dauer der Abtretungserklärung** im Rahmen des Abschöpfungsverfahrens **auf fünf Jahre verkürzt** (§ 199 Abs. 2 IO idF IRÄG 2017). Diese schnellere Entschuldung soll verhindern, dass ein Schuldner ins wirtschaftliche und gesellschaftliche Abseits abgleitet, da dieses Ziel auch im Interesse der Allgemeinheit und der Gläubiger liegt.

### 2. Wegfall der Mindestquote

Nach Ende der fünfjährigen Abtretungserklärung hat das Gericht in jedem Fall das Abschöpfungsverfahren für beendet zu erklären und die **Restschuldbefreiung unabhängig vom Erreichen einer bestimmten Mindestquote (somit auch bei einer „Nullquote“)** zu erteilen (§ 213 Abs. 1 IO idF IRÄG 2017).

### 3. Sonstige Änderungen

#### • Wegfall des außergerichtlichen Ausgleichsverfahrens

Da ab 1.11.2017 eine Restschuldbefreiung auch ohne Zahlung einer bestimmten Mindestquote erreicht wird, kann der bisher zwingend vor Beantragung eines Privatinsolvenzverfahrens vorgesehene außergerichtliche **Ausgleichsversuch ersatzlos gestrichen** werden (Entfall des bisherigen § 183 Abs. 2 IO).

#### • Verweigerung der Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens

Der Antrag auf Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens ist vom Gericht auch dann abzuweisen, **wenn der Schuldner während des Insolvenzverfahrens nicht eine angemessene Erwerbstätigkeit ausübt**, oder, wenn er ohne Beschäftigung war, sich nicht um eine solche bemüht oder eine zumutbare Tätigkeit abgelehnt hat (§ 201 Abs. 1 Z 2a IO idF IRÄG 2017).

Weiters ist der Antrag auch dann abzuweisen, **wenn der Schuldner innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Vertreter einer Kapital- oder Personengesellschaft war** und im Insolvenzverfahren dieser Gesellschaft **die Auskunfts- oder Mitwirkungspflicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hat** (§ 201 Abs. 1 Z 2b IO idF IRÄG 2017).

## 4.4. Mindestentlohnung des Insolvenzverwalters

Ist im Privatkonkursverfahren ein Insolvenzverwalter zu bestellen, gebührt diesem eine **Mindestentlohnung**. Diese wird von bisher € 750,- auf € 1.000,- angehoben (§ 191 Abs. 1 IO idF IRÄG 2017).

## 5. Termine



### 5.1 Termin 30.9.2017

- **Elektronische Einreichung des Jahresabschlusses**

Die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften, verdeckten Kapitalgesellschaften, Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften und bestimmten Genossenschaften mit dem **Bilanzstichtag 31.12.2016** sind **bis zum 30.9.2017 beim Firmenbuch elektronisch einzureichen** und offenzulegen. Vergessen Sie nicht, dass innerhalb dieser Frist mittelgroße und große GmbHs bzw AGs auch den Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses einreichen müssen.

*Hinweis: Bei nicht fristgerechter Einreichung droht eine automatische Zwangsstrafe von mindestens € 700 pro Geschäftsführer (Vorstand) und Gesellschaft. Wird trotz Verhängung einer Strafe der Jahresabschluss nicht offengelegt, so folgen alle zwei Monate automatisch weitere Zwangsstrafen, bis der Jahresabschluss beim Firmenbuch hinterlegt ist.*

*Bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften erhöht sich die Zwangsstrafe im ordentlichen Verfahren auf das Dreifache, also mindestens € 2.100 pro Organ und Gesellschaft. Bei großen Kapitalgesellschaften sogar auf das Sechsfache, also mindestens € 4.200 pro Organ und Gesellschaft. Bei **Kleinstkapitalgesellschaften halbiert sich der Strafrahmen und beträgt € 350.***

Die **Eingabegebühr** beträgt seit der Gebührenerhöhung vom 1.8.2017 für eine **GmbH € 34** (bisher € 32) und für eine **AG € 152** (bisher € 145), die **Eintragungsgebühr** beträgt **€ 21** (bisher € 20).

Für kleine GmbHs wurde ein an das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 angepasstes **neues Formblatt zur Offenlegung** veröffentlicht. Die wesentlichen Änderungen für den offenzulegenden Anhang sind:

Neu ab 1.1.2016	Entfällt ab 1.1.2016
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Geschäftszweigtypische Gliederung
Abschreibung Geschäfts(Firmen)wert	Nicht ausgewiesene stille Einlagen
Wesentliche Ertrags-oder Aufwandsposten	Beteiligungen
Aktive latente Steuern	Unbeschränkte Haftung
	Geschäftsführung und Aufsichtsrat
	Unterlassene Angaben
	Finanzinstrumente über Zeitwert

- **Spendenbegünstigte Vereine**

Für den Verbleib in der Liste der **spendenabzugsbegünstigten Vereine** haben spendenbegünstigte Einrichtungen binnen 9 Monaten nach dem Abschlussstichtag jährlich dem FA Wien 1/23 die **Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers** über das Vorliegen der Voraussetzungen zu übermitteln.

- **Letzter Termin für einen Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen an Einkommen- bzw Körperschaftsteuer 2017**

Ein Herabsetzungsantrag für die laufenden Vorauszahlungen an Einkommen- und Körperschaftsteuer 2017 kann bis zum 30.9.2017 gestellt werden. Dem Antrag sollte eine Prognoserechnung für das Jahr 2017 beigelegt sein.

*Hinweis: Für die Herabsetzung der Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft kann bis zum 31.12.2017 ein Herabsetzungsantrag gestellt werden, wenn der voraussichtliche Gewinn unter der vorläufigen Beitragsgrundlage liegt.*

- **Arbeitnehmerveranlagung 2016**

Alle Arbeitnehmer und Pensionisten, die entweder von **mehreren Arbeitgebern oder pensionsauszahlenden Stellen** Bezüge erhalten haben, oder bei denen ein Alleinverdiener-/ Alleinerhalterabsetzbetrag/ erhöhter Pensionistenabsetzbetrag zu Unrecht berücksichtigt wurde, müssen bis zum 30.9.2017 eine **Arbeitnehmerveranlagung (L1)** einreichen.

*Hinweis: In jenen Fällen, in denen die Veranlagung eine Gutschrift ergibt, kommt es zu einer **antragslosen Veranlagung**. Die automatische Berücksichtigung von einigen Sonderausgaben (zB Spenden) ist erst bei der Veranlagung für 2017 vorgesehen.*

- **Letzte Möglichkeit der (elektronischen) Antragstellung auf Vorsteuererstattung von in anderen EU-Ländern angefallenen Vorsteuern.**

Der Erstattungszeitraum umfasst mindestens drei Monate und maximal ein Kalenderjahr. Zu beachten sind die **Mindesterstattungsbeträge** (€ 50 im Kalenderjahr, € 400 im Quartal). Dabei gilt es auf die lokal unterschiedlichen Bestimmungen den Vorsteuerabzug betreffend zu achten. Häufig sind Verpflegungskosten, Bewirtungsaufwand, Hotelkosten und PwK-Aufwendungen nicht vorsteuerabzugsfähig und daher auch nicht erstattungsfähig.

## **5.2. Termin 1.10.2017**

Mit Beginn der **Anspruchsverzinsung** ab 1.10.2017 für Nachzahlungen bzw Gutschriften aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer 2016 kommt es zur Verrechnung von Zinsen von **1,38%**. Zur Vermeidung kann eine **freiwillige Anzahlung** in Höhe der zu erwartenden Steuernachzahlung getätigt werden. Anspruchszinsen unter € 50 werden nicht vorgeschrieben (Freigrenze).

*Hinweis: Anspruchszinsen sind ertragsteuerlich neutral. Damit sind Zinsaufwendungen nicht absetzbar, Zinserträge steuerfrei. In Anbetracht des niedrigen Zinsniveaus kann es sich lohnen, die Steuerklärung erst später einzureichen, wenn man eine Gutschrift erwartet. Die Anspruchszinsen von 1,38% entsprechen einer Verzinsung vor Abzug der KEST von 1,84%.*

## 6. Fruchtgenuss und Umsatzsteuer

Das Fruchtgenussrecht ist gemäß § 509 ABGB das **Recht auf uneingeschränkte Nutzung einer fremden Sache** unter Erhaltung der Substanz dieser Sache. Bei einem Netto-Fruchtgenuss erhält der Fruchtgenussnehmer die Einnahmen und trägt die Ausgaben. Im Folgenden werden die umsatzsteuerlichen Besonderheiten von Netto-Fruchtgenussrechten behandelt.

Im Zusammenhang mit der Einräumung von Netto-Fruchtgenussrechten sind unter anderem folgende umsatzsteuerliche Besonderheiten zu beachten:

### 6.1. Einräumung des Fruchtgenussrechtes

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ist eine sonstige Leistung. Gemäß den UStR 2000, Rz 640b handelt es sich bei der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft um eine Grundstücksleistung. Zur Feststellung eines Leistungsaustausches ist es entscheidend, ob das Fruchtgenussrecht entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt wird. Bei einer unentgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes liegt kein Leistungsaustausch vor (keine Gegenleistung vorhanden; siehe auch UStR 2000, Rz 3).

### 6.2. Netto-Zuwendungsfruchtgenuss

Beim **Zuwendungsfruchtgenuss** findet keine Vermögensübertragung statt. Das zivilrechtliche Eigentum verbleibt beim Fruchtgenussgeber. Dem Fruchtgenussnehmer stehen der Ertrag und die Nutzung des Wirtschaftsgutes (in der Regel Liegenschaften) zu.

Tritt der Fruchtgenussnehmer als umsatzsteuerlicher Unternehmer gem. § 2 UStG auf (z.B. als Vermieter), sind die Entgelte aus der Nutzung des Wirtschaftsgutes umsatzsteuerbar und nach den Bestimmungen des UStG unter Berücksichtigung von Steuerbefreiungen und Steuersätzen zu versteuern.

Bei einer **entgeltlichen Abgeltung des Fruchtgenussrechtes** liegt ein Leistungsaustausch vor. Die entgeltliche Abgeltung des Fruchtgenussrechtes ist beim **Fruchtgenussgeber** grundsätzlich umsatzsteuerbar und nach den Bestimmungen des UStG zu versteuern (Fruchtgenussrechte an Gebäuden gelten allgemein als Zugehör des Gebäudes).

Bei einer **unentgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechtes** liegt kein Leistungsaustausch vor. Die **unentgeltliche, unbefristete Einräumung** des Fruchtgenussrechtes führt beim **Fruchtgenussgeber** zu einem Entnahmeeigenverbrauch (§ 3 Abs. 2 UStG). Der Entnahmeeigenverbrauch ist nach den Bestimmungen des UStG zu versteuern (unter Berücksichtigung von Steuerbefreiungen und Steuersätzen). Beim Entnahmeeigenverbrauch von Gebäuden ist zu beachten, dass es sich um eine umsatzsteuerfreie Lieferung mit Option zur Umsatzsteuerpflicht handelt. Beim Zuwendungsfruchtgenuss kann bei einem umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauch die Umsatzsteuer nicht gemäß § 12 Abs. 15 UStG weitergeleitet werden, da keine „Lieferung“ an den Fruchtgenussnehmer stattfindet (keine Vermögensübertragung; siehe auch Salzburger Steuerdialog 2013 Punkt 8).

Die **unentgeltliche befristete Einräumung** des Fruchtgenussrechtes führt beim **Fruchtgenussgeber** zu einem Nutzungsentnahmeeigenverbrauch (§ 3a Abs. 1a UStG). Beim Nutzungsentnahmeeigenverbrauch von Gebäuden ist zu beachten, dass dieser nicht umsatzsteuerbar ist (§ 3a Abs. 1a UStG letzter Satz). Bei einem Entnahmeeigenverbrauch sowie Nutzungsentnahmeeigenverbrauch ist die Notwendigkeit einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG zu überprüfen.



### 6.3. Netto-Vorbehaltsfruchtgenuss

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss wird das zivilrechtliche Eigentum auf einen neuen Eigentümer übertragen. Der neue Eigentümer (Fruchtgenussgeber) räumt dem alten Eigentümer (Fruchtgenussnehmer) ein Fruchtgenussrecht hinsichtlich des Ertrages und der Nutzung am Objekt ein.

Nutzt der alte Eigentümer als **Fruchtgenussnehmer** das Wirtschaftsgut wie bisher, bleibt er umsatzsteuerlicher Unternehmer (wenn er die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG erfüllt). Die Entgelte aus der Nutzung des Wirtschaftsgutes sind umsatzsteuerbar und nach den Bestimmungen des UStG zu versteuern (bei Fruchtgenussvermietungen von Gebäuden besteht Steuerfreiheit bzw. bei Wohnungen 10 % USt).

Die **unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes** im Zuge eines Vorbehaltsfruchtgenusses stellt keinen Leistungsaustausch dar (keine Gegenleistung). Es kommt somit bei der Übertragung des Wirtschaftsgutes durch den alten Eigentümer nicht zu einem Entnahmeeigenverbrauch. Durch das Vorbehaltsfruchtgenussrecht nutzt der alte Eigentümer das Wirtschaftsgut in der Regel wie bisher als umsatzsteuerlicher Unternehmer (UStR 2000, Rz 3, 424).

Bei einem Vorbehaltsfruchtgenussrecht ist für die Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Geschäftsraumvermietung gemäß § 6 Abs. 2 UStG Folgendes zu beachten: Es liegt Unternehmeridentität und kein Vermieterwechsel vor, wenn die Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses durchgeführt wird und die Vermietung durch den alten Eigentümer (Fruchtgenussnehmer) erfolgt (UStR 2000, Rz 899c).

Die Finanzverwaltung betrachtet eine **AfA-Substanzabgeltung** durch den Fruchtgenussnehmer an den Fruchtgenussgeber als umsatzsteuerbares Entgelt für die Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes. Der Fruchtgenussgeber kann bei Vorliegen der Voraussetzungen die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG in Anspruch nehmen. Ist die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht anzuwenden, ist die AfA-Substanzabgeltung mit 20 % USt zu versteuern.

Die Sichtweise der Finanzverwaltung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der AfA-Substanzabgeltungen wird in der Literatur kritisch betrachtet.

### 6.4. Rechnungsausstellung durch einen Fruchtgenussnehmer

Tritt der Fruchtgenussnehmer als Vermieter nach außen in Erscheinung, hat er die **Rechnungen im eigenen Namen** nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG (UID-Nummer, Name und Anschrift des Vermieters bzw. Mieters, laufende Nummer, Leistungszeitraum, Entgelt und USt etc.) auszustellen (Salzburger Steuerdialog 2013 Fall 8).

## 7. Grundstücksbegriff - Abgrenzung Gebäude von den beweglichen Sachen

Die speziellen umsatzsteuerlichen Regelungen für den Leistungsort für Grundstücke bringen in der Praxis immer wieder Abgrenzungsprobleme. Einerseits bei der Frage der Reichweite des Grundstücksbegriffes, andererseits bei der Frage, welche sonstigen Leistungen im „Zusammenhang“ mit einem Grundstück iSd § 3a Abs. 9 UStG angefallen sind. Um eine einheitliche Vorgangsweise in den Mitgliedstaaten zu schaffen und für mehr Klarheit zu sorgen, wurde mit 1.1.2017 die Durchführungsverordnung (DVO) EU Nr. 1042/2013 übernommen, welche unmittelbar ab 2017 in den Mitgliedstaaten gilt.

### 7.1. Rechtslage bis 2016

Bis 2016 richtete sich der Grundstücksbegriff im UStG für die sonstige Leistung (§ 3a Abs. 9 UStG) im Zusammenhang mit Grundstücken nach dem bürgerlichen Recht. § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a

UStG (Umsätze von Grundstücken) verwies auf § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (welches sich wiederum auf die Begriffsbestimmung des bürgerlichen Rechts bezog).

Im bürgerlichen Recht gibt es für Grundstücke keine eigene Definition. Es umfasst jedenfalls den **Grund und Boden** und dessen **Bestandteile**. Diese sind mit der Hauptsache körperlich verbunden. Bestandteile können selbständig (z.B. Gebäude, Bäume auf einer Liegenschaft) oder unselbständig sein. Eine Trennung ist nur unter Substanzverletzung oder als unwirtschaftlicher Vorgang möglich, z.B. Leitungsrohre, Türen und Fenster. Zum Grundstück zählt auch das **Zugehör**, welches sich in den **Zuwachs** (dieser entsteht durch körperliche Verbindung mit der Hauptsache, solange er nicht von dieser getrennt wird – z.B. wachsendes Getreide) und dem **Zugehör im engeren Sinne** gliedert (Ist dem Grundstück zugeordnet und dient dessen Gebrauch – z.B. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art). Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer **Betriebsanlage** gehören, sind keine Grundstücke im Sinne des UStG sind.

## 7.2. Rechtslage ab 1.1.2017

Übernahme des Grundstücksbegriffes nach Art 13b VO (EU) Nr. 282/2011 idF DVO EU Nr. 1042/2013 und Durchführung gesetzlicher Änderungen – wo nötig.

Etwa im § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG bisher „...die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987...“. **Ab 1.1.2017 lautet die Bestimmung „...die Lieferung von Grundstücken...“.**

## 7.3. Als Grundstück laut VO gilt (vgl. UStR, Rz 639v)

- a) Ein bestimmter **ober- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche**, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann.
- b) Jedes mit oder in dem Boden **über oder unter dem Meeresspiegel** befestigte Gebäude, oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann.
  - Ein **Gebäude** ist eine von Menschen errichtete Konstruktion mit Dach und Wänden z.B. ein Haus, eine Fabrik.
  - Der Begriff des **Bauwerkes** beinhaltet auch andere von Menschen errichtete Konstruktionen, die üblicherweise nicht als Gebäude gelten, z.B. Brücken, Pipelines, Wasser- und Abwassersysteme, Straßen, Flughäfen, Industrieanlagen wie Kraftwerke, Windturbinen, Raffinerien.

Unter den Begriff „Grundstücke“ fallen Gebäude und Bauwerke jedoch nur dann, wenn sie am oder im Boden, über oder unter dem Meeresspiegel befestigt sind, und es **nicht möglich ist, sie leicht abzubauen** oder zu bewegen. Das gleiche gilt für Superädifikate.

Wesentlich ist also, ob die Konstruktion „leicht“ abgebaut oder bewegt werden kann. Wobei es **nicht** erforderlich ist, dass sie untrennbar mit dem Boden verbunden ist. Es ist vielmehr zu prüfen, ob sich die Vorrichtung ohne größeren Aufwand und erhebliche Kosten entfernen lässt. Als Kriterien für die Beurteilung können die erforderlichen Fachkenntnisse und dafür einzusetzenden Geräte, die dabei anfallenden Kosten, der nötige Zeitaufwand und die Zerstörung oder erhebliche Wertreduzierung der Vorrichtung dienen. Je höher diese Faktoren ausfallen, desto eher wird die zu beurteilende Vorrichtung dem Gebäude bzw. Bauwerk zuzurechnen sein.

Eigentlich bewegliche Sachen (z.B. Fertigteilhäuser, Kioske, Verkaufsstände, Boote, Wohnwagen) **können, wenn sie auf Dauer genutzt werden sollen**, so am Boden befestigt werden, dass sie unbeweglich werden. Selbst wenn es grundsätzlich möglich ist, sie auf Grund ihres „mobilen“ Charakters später wieder zu bewegen, sind sie als Grundstück anzusehen, solange sie mit dem Grund und Boden verbunden sind und sich nicht leicht wieder entfernen lassen.

- c) Jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerkes bildet, **ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig** ist, wie z.B. Türen, Dächer, Treppenhäuser, Aufzüge, Heizungsanlagen etc.
- d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude

oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. **Die Veränderung muss in erheblichem Umfang** anfallen. Indizien für diese Beurteilung können die Höhe des technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwandes für die Reparatur des Gebäudes, des Bauwerks oder der Sache selbst sein.

Abzuzielen ist nicht darauf, ob die Veränderung an der Maschine oder Vorrichtung erfolgt (etwa Zerlegung), sondern am Bauwerk.

#### **Der geänderte Grundstücksbegriff kann sich u.a. auswirken auf:**

- a) die Steuerbefreiung gem. § 6 (1) Z 9 lit. a UStG für die Lieferung von Grundstücken (bisher Umsätze von Grundstücken),
- b) die steuerfreie Vermietung/Verpachtung von Grundstücken gem. § 6 (1) Z 16 UStG oder
- c) den Vorsteuerberichtigungszeitraum für Grundstücke von 19 Jahren gem. § 12 (10) UStG.

Es wird erforderlich sein, diverse Anpassungen in die UStR einzuarbeiten, da einige Randzahlen Bezug auf den „alten“ Grundstücksbegriff nehmen (etwa Rz 773 ff).

## **8. Kurz-Info zur USt: Großreparaturen von Gebäuden – Vorsteuerberichtigung**

Wurde von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und von den Kosten von Großreparaturen von Gebäuden ein Vorsteuerabzug geltend gemacht und wird dieses Gebäude in den Folgejahren **umsatzsteuerfrei verkauft, entnommen, privat genutzt oder auch umsatzsteuerfrei vermietet**, so liegt eine Änderung der Verhältnisse vor, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die geltend gemachten Vorsteuern sind nach der „Zwanzigstelregelung“ gem. § 12 Abs. 10 UStG anteilig zu berichtigen, also zurückzuzahlen.

#### **Beispiel:**

Umsatzsteuerfreier Gebäudeerwerb 2014, Großreparatur 2015 – Vorsteuerabzug € 100.000,-, umsatzsteuerfreier Verkauf 2017 – Vorsteuerberichtigung 18/20, somit € 90.000,-.

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ([Ro 2014/13/0036-3](#) vom 24.11.2016) betraf die Frage einer „Großreparatur“ im Gegensatz zu „Erhaltungsmaßnahmen“. Eine GmbH sanierte einige in ihrem Eigentum befindliche Gebäude. **Die bestehenden Aufzugssysteme wurden saniert**, wobei Leichtbaukabinen und Notrufsysteme eingebaut wurden und diverse Bestandteile wie Seile, Antrieb und Seilschlösser erneuert wurden. Der Gesamtaufwand dieser Sanierungsmaßnahmen betrug netto € 600.000,-. Die Gebäude wurden in den Folgejahren gem. § 6 Abs. 1 Z 9a UStG steuerfrei verkauft. Die Finanzverwaltung behandelte diesen Sanierungsaufwand als Großreparatur und nahm eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG vor. Gegen diesen Bescheid wurde der Rechtsweg im Instanzenzug beschritten.

Der VwGH urteilte, dass im konkreten Fall eine „Großreparatur“ vorlag, also ein nicht aktivierungspflichtiger Aufwand, der nicht regelmäßig erwächst und von dem es sich sagen lässt, dass er ins Gewicht fällt.

Die Sanierung der Aufzugsanlagen stellt somit eine Großreparatur dar, auch wenn der Aufwand im Verhältnis zu den Anschaffungskosten der Gebäude nur rund 2 % beträgt.