

Klienten-Info Online im Textformat

Ausgabe 02/2004

Inhaltsverzeichnis

- Verteilung von Einkünften/Verlusten auf mehrere Besteuerungsperioden
- Die Folgen des Urteils "Seeling" - Vorsteuerabzug bei Liegenschaften
- Steuerliche Änderungen bei Vermietung und Verpachtung
- Kurz-Info: Pauschalierte Dienstgeberabgabe und Unfallversicherungsbeitrag für geringfügig Beschäftigte ab 1. Jänner 2004
- Kurz-Info: Verzugszinsen laut Sozialversicherungsrecht ab 1. Jänner 2004
- Kurz-Info: Haftung der Kommanditisten für Kommunalsteuer
- Kurz-Info: Kinderbetreuungsgeld für Mehrlingsgeburten
- Kurz-Info: Herabsetzung der Steuersätze bei der Kraftfahrzeugsteuer
- Kurz-Info: REVERSE CHARGE
- Kurz-Info: Änderung des Zinssatzes für steuerfreie Zinsenersparnis ab 1. Jänner 2004
- Glossar

Verteilung von Einkünften/Verlusten auf mehrere Besteuerungsperioden

Vom Regelfall der steuerlichen Gewinn-, Verlustfassung im laufenden Ermittlungszeitraum entweder im **Kalender oder Wirtschaftsjahr**, wobei der Gewinn/Verlust in dem Kalenderjahr zu erfassen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet, gibt es unterschiedliche **Verteilungsbegünstigungen für Sondergewinne und Verschlechterungen für Verluste**.

1) Verschiebung auf das Folgejahr

Der **Übergangsgewinn** beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist gemäß § 4 Abs. 10 Z 1, 2 Satz EStG beim Gewinn des ersten Ermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen.

2) Verteilung auf drei Jahre über Antrag

2.1. Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn §§ 24, 37 Abs. 2 Z 1 EStG

Sofern nicht der Freibetrag von € 7.300,00 oder der begünstigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen wird und die Sperrfrist von 7 Jahren zwischen Eröffnung und Einstellung des Betriebes verstrichen ist.

2.2. Entschädigungen gemäß §§ 32 Z 1, 37 Abs. 2 Z 2 EStG

Für entgangene Einnahmen und die Nichtausübung oder Aufgabe einer Tätigkeit erhaltene Entschädigungen müssen einen Zeitraum von mindestens 7 Jahren umfassen.

2.3. Besondere Einkünfte §§ 28 Abs. 7, 37 Abs. 2 Z 3 EStG

Hier handelt es sich um Einkünfte aus Vermietung, wenn ein Gebäude innerhalb von 15 Jahren verschenkt oder vererbt wird und die Herstellungskosten auf 15 Jahre verteilt worden sind. Die zu versteuernden Einkünfte errechnen sich aus der Differenz zwischen den fünfzehntel Absetzungen und der rechnerischen normal Afa. Seit Beginn der fünfzehntel Absetzungen müssen aber mindestens 6 Jahre verstrichen sein. Andernfalls sind diese Einkünfte im Jahr der Übertragung zu versteuern.

2.4. Einkünfte von Künstlern oder Schriftstellern gemäß § 37 Abs. 9 EStG

Durch eine gleichmäßige Verteilung dieser selbstständigen Einkünfte auf das laufende und die beiden vorangegangenen Jahre, kann eine Progressionsminderung sowie Minderung der Basis für die Sozialversicherungsbeiträge erreicht werden. Es ist allerdings zu beachten, dass für Nachbelastungen aus wiederaufgenommenen Vorjahren Anspruchszinsen anfallen können.

3) Verteilung auf 5 Jahre § 37 Abs. 3 EStG

Veräußerungs- bzw. Aufgabengewinne auf Grund einer (drohenden) Enteignung oder eines behördlichen Eingriffes können gleichmäßig auf 5 Jahre über Antrag verteilt werden. Auch hier gilt die Siebenjahresfrist.

4) Verlustverteilung auf 7 Jahre

Übergangsverluste auf Grund eines Wechsels der Gewinnermittlungsart sind gemäß § 4 Abs. 10 Z 1, dritter Satz EStG in den folgenden 7 Jahren gleichmäßig absetzbar.

Ausnahme bei Umgründungen:

Die in der Fachliteratur vertretene Rechtsansicht, dass der **Übergangsverlust** bei Wechsel der Gewinnermittlungsart im Zuge der **Einbringung nach Artikel III Umgründungssteuergesetz** auch der siebentel Regelung unterliege, steht offensichtlich in Widerspruch zu TZ 1.581 Umgründungssteuerrichtlinien 2002. Dort wird nämlich ausgeführt, dass § 4 Abs. 10 EStG bei Realteilungen und Zusammenschlüssen nicht anwendbar ist; gleiches ist auch bei Einbringungen anzunehmen. Wörtlich heißt es in TZ 1.581: *"Ein rechnerischer Übergangsverlust ist daher nicht auf 7 Gewinnermittlungszeiträume zu verteilen."*

5) Verteilung auf 10 Jahre

Für die Besteuerung aufgelöster stiller Reserven in Betriebsgebäuden bei Aufgabe des gesamten Betriebes besteht - bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen - eine **mehrfache Steuerbegünstigung**. (§ 24 Abs. 6 EStG)

Wenn es sich um den Hauptwohnsitz gehandelt hat und das Gebäude weder veräußert noch vermietet wird und keine stillen Reserven übertragen worden sind, und die sonstigen Voraussetzungen für den Hälftesteuersatz gegeben sind, besteht **volle Steuerfreiheit**.

Bei einer **Widmungsänderung innerhalb von 5 Jahren** nach Aufgabe des Betriebes kommt es allerdings zu einer **Nachversteuerung** wie folgt:

Halber Steuersatz von Amts wegen, bei Veräußerung durch den Steuerpflichtigen oder seinen Erben, bei Schenkung, bei Verwendung zur Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch einen anderen. (RZ 5714 EStR)

Halber Steuersatz auf 10 Jahre verteilt, auf Antrag, bei Verwendung zur betrieblichen Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen selbst oder bei Überlassung zur Einkünfteerzielung durch einen anderen. (RZ 57 15 EStR)

6) Verteilung auf 15 Jahre bei Umgründungen

Übergangsgewinne (siehe Punkt 1) sind im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlung zu versteuern. Diese Regel gilt grundsätzlich laut TZ 725 EStR 2000 auch für Übergangsgewinne infolge Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Umgründungen (Umwandlung, Zusammenschluss und Realteilung).

Ausnahme laut Umgründungssteuergesetz

Außerhalb des Einkommensteuergesetzes gibt es lt. § 29 Abs. 1 UmgrStG eine Verteilungsregel auf **15 Wirtschaftsjahre** für die sogenannten **Ausgleichsposten**. Hier handelt es sich um die Verteilung der im Zuge einer Umgründung aufgelösten stillen Reserven.

Die **Umgründungssteuerrichtlinien 2002** gehen aber einen Schritt weiter und ermöglichen laut **TZ 1.581** den **Übergangsgewinn von der Einnahmen-Ausgabenrechnung** zur Bilanz und zurück nach der gleichen Methode wie die Ausgleichsposten auf **15 Jahre** zu verteilen. Diese Vorgangsweise ist in geeigneter Weise dem Finanzamt gegenüber zu dokumentieren. Aus der Formulierung (Variante 2 TZ 1581), dass im Falle von Härten in der Besteuerung bei erheblichem Forderungsbestand, mit dessen Eingang nicht im Folgejahr zu rechnen ist, die oben angeführte Methode der Verteilung der Ausgleichsposten anwendbar ist, kann der Schluss gezogen werden, dass der Übergangsgewinn auch dann auf 15 Jahre verteilt werden kann, wenn keine Ausgleichsposten existieren.

7) Anleitungen zum Ausfüllen der Einkommensteuererklärung (E 1)

7.1. Für die Verteilung der Einkünfte auf 3, 5, 10 Jahre bzw. die auszuscheidenden 2/3, 4/5, 9/10 sind die **KZ 312/322/328** vorgesehen.

7.2. Für die Verteilung der Einkünfte aus künstlerischer/schriftstellerischer Tätigkeit (Punkt 2.4) betreffend das Ausscheiden von 2/3 der Einkünfte ist die **KZ 325** vorgesehen.

7.3. Für die anzusetzenden Teilbeträge 1/3, 1/5, 1/10 bei den Einkünften laut Punkt 7.1. in den Folgejahren sind die **KZ 314, 324, 326** vorgesehen. In der **KZ 324** sind die Drittelbeträge in den berechtigten Erklärungen der beiden Vorjahre einzutragen, wenn die Verteilung nach Punkt 7.2. beantragt worden ist.

7.4. Für die Verteilung der „besonderen Einkünfte“ (Punkt 2.2.) sind die **KZ 376, 378** vorgesehen.

7.5. Für die Verteilung der Nachversteuerung der stillen Reserven (siehe Punkt 5) auf 10 Jahre ist in der **E 1** keine konkrete KZ vorgesehen. Es handelt sich um einen Veräußerungsgewinn mit doppelter Steuerbegünstigung. Der unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in KZ 370 ausgewiesene Zehntelbetrag ist auch in der **KZ 423** einzutragen, um auch in den Genuss des halben Steuersatzes zu gelangen.

7.6. Für die Verteilung der **Ausgleichsposten** sowie des **Übergangsgewinnes** laut Punkt 6 auf 15 Jahre sind in der Einkommensteuererklärung keine Kennziffern vorgesehen. Diese Vorgangsweise ist - wie in den Umgründungssteuerrichtlinien 2002 ausgeführt - dem Finanzamt in geeigneter Weise zu dokumentieren.

Die Folgen des Urteils "Seeling" - Vorsteuerabzug bei Liegenschaften

Mit seiner Entscheidung vom 8. Mai 2003 hat der EuGH die unechte Steuerbefreiung für den Verwendungseigenverbrauch von Gebäuden für richtlinienwidrig erklärt. Ursprünglich hätte als Reaktion auf dieses Urteil die Novelle zum UStG bereits mit dem AbgÄG 2003 beschlossen werden sollen, doch die geplanten Änderungen wurden überraschenderweise vor Beschlussfassung aus dem Gesetzestext herausgenommen.

Am 3. Dezember 2003 hat der Nationalrat nunmehr endgültig die Novelle zum UStG beschlossen und es kam für den Unternehmer als Bauherren besser als erwartet:

- Der Nutzungseigenverbrauch von Liegenschaften ist entsprechend der Ansicht des EuGH in Zukunft steuerpflichtig (mit dem Normalsteuersatz),
- die Entnahme von Liegenschaften ist weiterhin unecht steuerbefreit und
- der Vorsteuerberichtigungszeitraum wurde entgegen den Erwartungen nicht ausgedehnt.

Als unmittelbare Folge können die im Rahmen der Errichtung bzw. Anschaffung eines auch nur zum Teil unternehmerisch genutzten Gebäudes in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge zur Gänze als Vorsteuer abgezogen werden. In weiterer Folge hat der Unternehmer die private Verwendung im Ausmaß der jeweiligen Nutzung als Eigenverbrauch zu besteuern. Nach derzeit geltender Rechtslage kann die Liegenschaft nach 10 Jahren ohne Vorsteuerkürzung entnommen und in das Privatvermögen übergeführt werden.

Ein Rechenbeispiel mit vereinfachenden Annahmen soll den Vorteil für den Steuerpflichtigen darstellen:

Ein Unternehmer errichtet ein Gebäude, das er zu 10% für unternehmerische Zwecke nutzt. Von den Herstellungskosten iHv € 360.000 brutto macht er die geleistete Umsatzsteuer iHv € 60.000 geltend, die er auf ein mit 2% verzinstes Konto legt. Nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraumes wird das Gebäude steuerfrei in das Privatvermögen übergeführt.

Vereinfachend wurde unterstellt, dass Vorsteuern und Zinsen jeweils am Jahresende abgeführt bzw. gutgeschrieben werden. Der Barwert des am Ende des Vorsteuerberichtigungszeitraumes verbleibenden Kapitals entspricht r.d. € 48.000, d.s. rd. 80 % des ursprünglichen Vorsteuerbetrages und steht dem Unternehmer dauerhaft zur Verfügung.

Das Urteil ist auch auf Körperschaften öffentlichen Rechts anwendbar, da irrelevant ist, ob es sich um einen Eigenverbrauch zu Wohn- oder anderen Zwecken handelt.

Um den **Vorsteuerabzug** geltend machen zu können, ist Voraussetzung, dass das Gebäude dem **unternehmerischen Bereich** zugeordnet ist (vor dem 1. Jänner 2000 musste dies schriftlich gegenüber dem Finanzamt erklärt werden).

Darüber hinaus gilt folgendes:

- Für nicht rechtskräftig veranlagte Perioden kann der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht sowie die zeitanteilige Besteuerung des Eigenverbrauchs durchgeführt werden. Dies betrifft auch Fälle, die von Amts wegen wieder aufgenommen wurden, beispielsweise im Zuge einer Betriebsprüfung.
- In rechtskräftig veranlagten Zeiträumen kann bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (5 Jahre) ein Antrag auf Aufhebung gemäß den §§ 299 und 302 BAO gestellt werden.

Zu einer kuriosen Konstellation kommt es, wenn die unternehmerische Tätigkeit, die den Vorsteuerabzug für den privaten Teil erst ermöglicht, steuerbefreit ist (z.B. Ärzte, Physiotherapeuten, etc.). Dann steht nur für den privat genutzten Anteil der Vorsteuerabzug zu.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Gesetzgeber in Zukunft nicht doch noch die Attraktivität dieser Lösung, beispielsweise durch Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes, einschränken wird. Für Spannung im Umsatzsteuerrecht ist auch weiterhin gesorgt. In der Sache Hundt-Eßwein geht es um den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer. Die Entscheidung des EuGH wird demnächst erwartet.

Steuerliche Änderungen bei Vermietung und Verpachtung

:: Zeitliche Präzisierung der 25 %-Grenze bei Instandsetzungsaufwand

Die RZ 6463 EStR 2000 qualifiziert einen Instandsetzungsaufwand als wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes, die dann gegeben ist, wenn unselbstständige Gebäudeteile zu mehr als 25 % ausgetauscht werden. Laut Einkommensteuerprotokoll 2003 ist die 25 %-Grenze grundsätzlich jahresbezogen zu verstehen. Steht aber bereits vor Beginn der Sanierungsmaßnahmen das gesamte Ausmaß der geplanten Sanierung fest, hat eine mehrjährige Betrachtung zu erfolgen. Handelt es sich nach diesen Kriterien um einen Instandsetzungsaufwand, ist gemäß § 28 Abs. 2 EStG dieser gleichmäßig auf 10 Jahre verteilt abzusetzen.

:: Änderung bei der Umsatzsteuer für Wärmelieferungen

Die UST für Wärmelieferungen unterliegt dem 20%igen Normalsteuersatz. Unter den Wärmebegriff fallen neben den eigentlichen Energiekosten (z.B. Kohle, Heizöl, Gas, Strom etc.) auch die Wartung, Instandhaltung und technische Betreuung der Heizanlage sowie laut RZ 1196 UStR 2000 auch die anteiligen Kosten für die Anlagen, wobei für die Amortisation mindestens 20 Jahre anzusetzen sind. Laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung erfolgte eine Klarstellung bezüglich der Abschreibung der Heizanlage und der Finanzierungskosten für deren Anschaffung, wonach diese nicht zum Entgelt für die Wärmelieferung zählen.

Kurz-Info: Pauschalierte Dienstgeberabgabe und Unfallversicherungsbeitrag für geringfügig Beschäftigte ab 1. Jänner 2004

:: Lohnsumme unter dem 1,5fachen der Geringfügigkeitsgrenze

Liegt die Lohnsumme aller geringfügig Beschäftigten unter € 474,29, ist für jeden geringfügig Beschäftigten bis zum 60. Lebensjahr der UV-Beitrag in der Höhe von 1,4 % zu entrichten.

:: Lohnsumme über dem 1,5fachen der Geringfügigkeitsgrenze

Liegt die Lohnsumme aller geringfügig Beschäftigten über € 474,29, ist zusätzlich zum UV-Beitrag von 1,4 % die pauschalierte Dienstgeberabgabe von 16,4 % zu entrichten. Die Belastung beträgt demnach insgesamt 17,8 %. Die Befreiung vom UV-Beitrag für Personen über 60 Jahre gilt auch in diesem Fall.

:: Fälligkeit - Respirofrist

Dienstgeberabgabe und der UV-Beitrag sind jeweils für ein Kalenderjahr im Nachhinein bis zum 15. Jänner des Folgejahres zu entrichten. Selbstrechner (Lohnsummenverfahren) können die Beiträge auch monatlich abrechnen. Für Zahlungseingänge nach dem Fälligkeitstag und Verstreichen der Respirofrist von 3 Tagen, werden ab dem nächsten Arbeitstag Verzugszinsen verrechnet.

Kurz-Info: Verzugszinsen laut Sozialversicherungsrecht ab 1. Jänner 2004

Die fälligen Sozialversicherungsbeiträge, die nicht spätestens zum 15. des Folgemonats (Respirofrist von 3 Tagen) entrichtet werden, lösen Verzugszinsen in der Höhe von **6,57 %** aus.

Kurz-Info: Haftung der Kommanditisten für Kommunalsteuer

Die handelsrechtliche Haftungsbeschränkung des Kommanditisten, der seine Haftenlage zur Gänze geleistet hat, wird im Bereich der Kommunalsteuer gemäß § 6 durchbrochen. Aufgrund dieser Bestimmung haften Unternehmer und Mitunternehmer im Sinne des Einkommensteuerrechtes als Gesamtschuldner. Kommanditisten gelten im einkommensteuerrechtlichen Sinn als Mitunternehmer.

Kurz-Info: Kinderbetreuungsgeld für Mehrlingsgeburten

Ab 1. Jänner 2004 wurde das Kinderbetreuungsgeld um 50% für das zweite und jedes weitere Kind bei Mehrlingsgeburten erhöht. Gleichzeitig wurde die Zuverdienstgrenze für den Zuschuss zum Kinderbetreuungsgeld auf € 5.200,- angehoben.

Kurz-Info: Herabsetzung der Steuersätze bei der Kraftfahrzeugsteuer

Wie bereits in der Jänner-Ausgabe berichtet, wurde mit 1. Jänner 2004 für LKW und Reisebusse über 3,5 Tonnen eine kilometerabhängige Maut eingeführt. Die Maut tritt an die Stelle der Straßenbenützungsabgabe und beträgt je nach Achszahl 13 Cent (Zwei-Achser) bis 27,3 Cent (Vier-Achser) pro Autobahn- oder Schnellstraßen-Kilometer. Gleichzeitig gelten ab dem 1. Jänner 2004 bei der Kraftfahrzeugsteuer niedrigere Steuersätze.

Der entsprechende Steuersatz gilt je Monat für jede angefangene Tonne höchstes zulässiges Gesamtgewicht:

Höchstes zulässiges Gesamtgewicht des Steuersatzes

Fahrzeuges

bis zu 12 Tonnen	5,09 Euro (mindestens jedoch 43,60 Euro)
bis zu 18 Tonnen	5,45 Euro
von mehr als 18 Tonnen	6,17 Euro (höchstens 246,80 Euro, bei Anhängern höchstens 197,44 Euro)

Kurz-Info: REVERSE CHARGE

Die Behandlung sonstiger Leistungen ausländischer Unternehmer im Inland an Unternehmer wird neu geregelt. Ab 1. Jänner 2004 wird gem. § 19 Abs. 1 UStG die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet. Die Haftung des inländischen Leistungsempfängers entfällt, da der Aussteller der Rechnung (= der leistende Unternehmer) für diese Steuer haftet.

Kurz-Info: Änderung des Zinssatzes für steuerfreie Zinsersparnis ab 1. Jänner 2004

Der Zinssatz bei unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen bis zur Höhe von € 7.300,- wird mit Wirkung ab 1. Jänner 2004 von bisher 4,5 % auf **3,5 %** gesenkt.

Glossar

IR	Investor Relations Information der Aktionäre
IPO	Initial Public Offering Erstplatzierung von Aktien
SPO	Secondary Public Offering Zweitplatzierung von Aktien
M&A	Mergers and Akquisitions Fusionen und Übernahmen von Unternehmen
Task manager	Projektmanager für befristete Aufträge
ISIN	International Securities Identification Number Einheitlicher Wertpapiercode ab 24. April 2003 löst die WKN (Wertpapier-Kenn-Nummer) ab.
US-GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
IAS/IFRS	o) International Accounting Standards o) International Financial Reporting Standards Anmerkung: IFRS sind in der EU von allen kapitalorientierten Unternehmen bei Erstellung des Konzernabschlusses für Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2004 beginnen. Anstelle des Vorsichtsprinzips und Gläubigerschutzes lt. HGB tritt die Information für den Aktionär. Die US-GAAP sind keine erlaubten Alternativen mehr.
Due Diligence	Unternehmensprüfung in gebotener Sorgfalt (Innovationsgrad, finanzielle und wirtschaftliche Situation sowie rechtliche Verhältnisse).
Mezzaninkapital	Flexible Brückenfunktion zwischen Eigen- und Fremdkapital
Peer Review	Externe Qualitätsüberwachung der Wirtschaftsprüfung (ab 2004 in Österreich)

Copyright: www.klienten-info.at