

Salzburger Steuerdialog 2014

5. – 7. Mai 2014

Begutachtungsentwurf

Ergebnisunterlage

Einkommensteuer

INHALTSVERZEICHNIS

1	GRUNDSTÜCKSBESTEuerung	3
1.1	IMMOEST - HERSTELLERBEFREIUNG	3
1.2	GRUNDSTÜCKSVERÄÜBERUNG IZM MIT DER AUFGABE BZW. VERÄÜBERUNG EINES BETRIEBES....	5
1.3	IMMOEST IZM KURSVERLUSTEN VON FREMDWÄHRUNGSKREDITEN.....	7
2	STEUERLICHE BEURTEILUNG VON VIRTUELLEN WÄHRUNGEN (BITCOINS) ...	9
2.1	BITCOINS ALS ZAHLUNGSMITTEL ZWISCHEN UNTERNEHMERN	9
2.2	HANDEL MIT BITCOINS	11
2.3	BITCOINS ALS SPEKULATIONSOBJEKT	12
3	EINHEITLICHE TÄTIGKEIT – BETRIEBSAUSGABEN- UND VORSTEUERPAUSCHALIERUNG	13
3.1	BEZUGHABENDE NORM.....	13
3.2	SACHVERHALT	13
3.3	FRAGESTELLUNG	13
3.4	ERGEBNIS STEUERDIALOG.....	13

1 Grundstücksbesteuerung

1.1 ImmoESt - Herstellerbefreiung

1.1.1 Bezughabende Norm

§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

1.1.2 Sachverhalt

Im Jahr 2011 wurde eine 1998 angeschaffte bebaute Liegenschaft mit 1.500 m² Grund in eine bebaute Liegenschaft mit 850 m² Grund und eine unbebaute Liegenschaft mit 650 m² Grund geteilt.

Auf der bisher unbebauten Fläche wurde in weiterer Folge ein Gebäude (Neubau) für Vermietungszwecke errichtet. Für diesen Neubau wird der Vorsteuerabzug beansprucht – ausreichende Nachweise für eine tatsächliche Vermietungsabsicht liegen dem FA vor (Maklerbeauftragung, Inserate, etc.).

Im Jahr 2013 wurde der Neubau veräußert – es kam daher nie zu einem Einzug von Mietern. Für diesen Neubau wird nun im Rahmen der Veräußerung die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 begehrt. Die beanspruchte Vorsteuer wird zur Gänze gem. § 12 (11) UStG 1994 zurückbezahlt.

Im Errichtungszeitraum wurden keine Werbungskostenüberschüsse begehrt (kein Zinsaufwand, da ausreichend Eigenkapital vorhanden war). Eine Errichtung zum Zwecke der Veräußerung oder zur Nutzung für private Wohnzwecke war in der Bauphase nicht vorgesehen. Der Veräußerungserlös des Neubaus beträgt 4,5 Mio. Euro, die Baukosten belaufen sich auf 2 Mio. Euro.

1.1.3 Frage

Schadet die Vermietungsabsicht der Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988?

1.1.4 Ergebnis Steuerdialog

Die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steht nur insoweit zu, als das errichtete Gebäude nicht innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften genutzt worden ist. Dabei ist auch eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfterzielung befreiungsschädlich. Als Nutzung zur Einkünfterzielung kommen insbesondere die Vermietung sowie die Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke in Betracht. Unerheblich ist, ob die Einkünfte im konkreten Einzelfall steuerpflichtig sind oder nicht.

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

Nach Rz 6420 EStR 2000 können im Bereich der Vermietung und Verpachtung Aufwendungen/Ausgaben ausnahmsweise bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung zu berücksichtigen sein (sog. vorweggenommene Werbungskosten). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss muss dann aber klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085; VwGH 25.6.1997, 94/15/0027; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Da seitens des Steuerpflichtigen ausreichende Nachweise für eine tatsächliche Vermietungsabsicht erbracht wurden (zB Maklerbeauftragung, Inserate, etc.), stellen diese Ausgaben vorweggenommene Werbungskosten dar. Ob die angefallenen Ausgaben tatsächlich in der Veranlagung Berücksichtigung gefunden haben, ist dabei ohne Bedeutung.

Auch nach der LiebhabereiVO wird durch das erstmalige Anfallen von Aufwendungen für eine beabsichtigte Betätigung die Einkunftsquelle begründet (§ 2 Abs. 2 LVO). Der Beginn der Einkünfteerzielung kann aber für die Liebhabereibeurteilung nicht anders beurteilt werden, als für eine Befreiungsvorschrift, deren Anwendbarkeit von der Nutzung eines Wirtschaftsgutes zur Einkünfteerzielung abhängig ist. Die vorweggenommenen Werbungskosten begründen demnach eine Einkunftsquelle. Im Anwendungsbereich des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bewirkt dies, dass die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommt.

1.2 Grundstücksveräußerung iZm mit der Aufgabe bzw. Veräußerung eines Betriebes

1.2.1 Bezughabende Norm

§ 24 iVm § 30 EStG 1988

1.2.2 Sachverhalt

Variante 1:

Ein Betriebsgebäude (= gewerbliche Frühstückspension) wird samt Einrichtung (Betten, Tische, Sessel, Frühstücksgeschirr) zu einem nicht fremdüblichen Kaufpreis, allerdings um mehr als 50% des Verkehrswertes, im Juni 2013 von der Mutter an die Tochter verkauft. Die Gewerbeberechtigung wurde von der Mutter bereits im April 2013 zurückgelegt. Zwischen April und Juni war die Frühstückspension geschlossen, das Inventar blieb ungenutzt.

Die Tochter beabsichtigt allerdings die Frühstückspension nicht weiter zu führen, sondern baut dieses Gebäude in eine Appartementvermietung um. Unmittelbar nach Übernahme des Gebäudes führt sie die gesamten Umbaumaßnahmen durch und vermietet anschließend diese Apartments. Daraus werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 erklärt.

Variante 2:

Sachverhalt wie in Variante 1, allerdings wird von der Mutter die Frühstückspension bis zur Übergabe an die Tochter weitergeführt. Von der Tochter wird die Frühstückspension nach der Übernahme eingestellt.

1.2.3 Fragestellung

1. Wem ist die Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe zuzurechnen?
2. Wie bemessen sich die Anschaffungskosten der Tochter für die AfA bei den Vermietungseinkünften?

1.2.4 Ergebnis Steuerdialog

Variante 1: Betriebsaufgabe bei der Mutter, anschließende Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die Tochter

Da die Mutter die Gewerbeberechtigung zurückgelegt und vor der Übergabe des Gebäudes an die Tochter keine Gäste mehr beherbergt hat, liegt eine Betriebsaufgabe durch die Mutter vor. Dafür ist keine ausdrückliche Aufgabehandlung erforderlich (EStR 2000 Rz 5632), allerdings muss die Betriebseinstellung nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Auf-

grund der Einstellung der Vermietungstätigkeit und der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung ist das hier der Fall.

Mit der Betriebsaufgabe wird ein Grundstück in das Privatvermögen überführt. Dabei ist das Gebäude mit dem gemeinen Wert zu bewerten; für den Grund und Boden ist der Buchwert anzusetzen (§ 24 Abs. 3 iVm § 6 Z 4 EStG 1988). Die im Gebäude enthaltenen stillen Reserven sind im Rahmen des Aufgabegewinnes (§ 24 EStG 1988) nicht zu berücksichtigen, wenn ihre steuerliche Erfassung mit dem besonderen Steuersatz von 25% gem. § 30a Abs. 1 EStG 1988 erfolgt (zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe siehe EStR 2000 Rz 5659 ff).

Nach der betriebsaufgabebedingten Entnahme veräußert die Mutter das Grundstück an die Tochter. Die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 ergeben sich aus der Gegenüberstellung von Veräußerungserlös und Aufgabewert des Grundstückes (§ 6 Z 4 EStG 1988). Ein allfälliger Verlust unterliegt der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 30 Abs. 7 EStG 1988.

Bei der Tochter ist der tatsächlich entrichtete Kaufpreis für die Bemessung der AfA vom Gebäude maßgebend. Vom gesamten Kaufpreis ist der auf das Gebäude entfallende Anteil nach der Verhältnismethode zu ermitteln und der Gebäude-AfA zu Grunde zu legen (siehe Rz 2613 EStR 2000).

Variante 2: Betriebsveräußerung an die Tochter und Betriebsaufgabe bei der Tochter

In diesem Fall werden alle für eine im Wesentlichen unveränderte Fortführung des Betriebes notwendigen Wirtschaftsgüter in einem einzigen einheitlichen Vorgang an die Rechtsnachfolgerin übertragen. Da der Kaufpreis mehr als 50% des Verkehrswertes beträgt, liegt ein entgeltliches Geschäft und damit eine Betriebsveräußerung vor. Dabei ist nicht von Belang, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt. Entscheidend ist nur, ob die erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen. Dies ist hier der Fall.

Der Betrieb wird in Folge durch die Tochter aufgegeben, sodass bei dieser der Betriebsaufgabetatbestand verwirklicht wird. Für die Ermittlung des Aufgabegewinnes sind die Anschaffungskosten auf die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens aufzuteilen. In der Differenz der Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe liegt bei der Tochter ein Aufgabegewinn vor. Zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken in Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe siehe EStR 2000 Rz 5662a ff.

Bei der Tochter stellt der gemeiner Wert als Entnahmewert des Gebäudes in weiterer Folge die Bemessungsgrundlage für die AfA im Rahmen der Einkünfte aus VuV dar (§ 6 Z 4 EStG 1988).

1.3 ImmoESt iZm Kursverlusten von Fremdwährungskrediten

1.3.1 Bezughabende Norm

§ 20 Abs. 2 iVm § 30 EStG 1988

1.3.2 Sachverhalt

Die Anschaffung eines betrieblichen genutzten Grundstückes wurde mit einem Fremdwährungsdarlehen (Schweizer Franken, CHF) finanziert.

- Variante 1: Das Fremdwährungsdarlehen wird am 5. Mai 2010 aufgenommen.
- Variante 2: Das Fremdwährungsdarlehen wird am 10. Oktober 2013 aufgenommen.

Anlässlich des Verkaufs dieses Grundstückes am 10. März 2014 wird das Fremdwährungsdarlehen zurückgezahlt/getilgt und durch die Konvertierung zurück in Euro ein Kursverlust realisiert.

1.3.3 Fragestellung

1. Kann der anlässlich der Konvertierung des Fremdwährungsdarlehens realisierte Kursverlust als betrieblicher Aufwand berücksichtigt werden?
2. Ist die zeitliche Nahebeziehung zur betrieblichen Grundstücksveräußerung relevant für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit?

1.3.4 Ergebnis Steuerdialog

Zu 1:

Nach § 6 Z 3 EStG 1988 sind Verbindlichkeiten gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu bewerten. Bankverbindlichkeiten in ausländischer Währung sind daher mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dabei ist der im Zeitpunkt der Kreditaufnahme maßgebliche Kurs zum Ankauf der Devisen (Briefkurs, Waren-Devisen-Kurs) zu Grunde zu legen.

Nach EStR 2000 Rz 6201 führt – entsprechend der Judikatur des VwGH - die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Währung zu keiner Gewinnrealisierung, weil durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ bestehen bleibt und somit kein Tausch vorliegt (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0255; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083). Zu einer Gewinnverwirklichung kommt es nur, bei

- Konvertierung von einer Fremdwährung in Euro oder in eine über fixe Wechselkurse zum Euro gebundene Währung im Konvertierungszeitpunkt, oder bei

- Tilgung des Fremdwährungsdarlehens im Zeitpunkt und Ausmaß der Tilgung. Konvertierungsgewinne von Fremdwährungsdarlehen stellen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar (EStR 2000 Rz 804).

Variante 1 (Darlehensaufnahme am 5. Mai 2010):

Gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 ist auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen der besondere Steuersatz von 25% (§ 27a Abs. 1 EStG 1988) auf vor dem 1.4.2012 erworbene Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 anzuwenden, sofern die Veräußerung/Realisierung nach dem 31. März 2012 erfolgt. Ebenso ist ein Realisierungsverlust ab 1. April 2012 nur zur Hälfte ausgleichsfähig (§ 6 Z 2 lit c EStG 1988). Da der Konvertierungsverlust nach dem 31. März 2013 realisiert wurde, ist dieser im konkreten Fall vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten desselben Betriebes zu verrechnen. Ein allfälliger Überhang ist zur Hälfte mit anderen Einkünften desselben Betriebes, sowie gegebenenfalls nach allgemeinen Ertragsteuergrundsätzen im Rahmen des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs ausgleichs- bzw. vortragsfähig (vgl. EStR 2000 Rz 798).

Variante 2 (Darlehensaufnahme am 10. Oktober 2013):

Die Darlehensaufnahme erfolgte bereits im Anwendungsbereich der mit dem BBG 2011 geschaffenen Neuregelung der Besteuerung von betrieblichen und privaten Kapitalerträgen. Die Lösung entspricht jener der Variante 1.

Zu 2:

Vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen umfasst, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der besondere Steuersatz von 25% gem. § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist (zB Schuldzinsen, EStR 2000 Rz 4863 bzw. Rz 4873). Ein Wechselkursverlust iZm einem Fremdwährungsdarlehen ist jedoch von dieser Bestimmung nicht umfasst, weil er negative Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 darstellt, die im Zeitpunkt der Konvertierung in Euro realisiert werden. Es liegen in diesem Fall gerade keine Zinsen (Entgelt für die Überlassung von Kapital) vor, sondern vielmehr ist ein Realisierungsvorgang in Bezug auf ein anderes Wirtschaftsgut als das veräußerte Grundstück gegeben. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 greift daher nicht. Dementsprechend ist die zeitliche Nähe der Konvertierung zur Grundstücksveräußerung ohne Belang.

2 Steuerliche Beurteilung von virtuellen Währungen (Bitcoins)

2.1 Bitcoins als Zahlungsmittel zwischen Unternehmern

2.1.1 Bezughabende Norm

§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988, EStR 2000 Rz 2160, 2588 ff

2.1.2 Sachverhalt

Mehrere Unternehmer vereinbaren, Bitcoins als Zahlungsmittel für Transaktionen zwischen ihren Unternehmen zu akzeptieren. Unternehmer 1 kauft von Unternehmer 2 eine Maschine. Die Maschine kostet 150 Bitcoin – Einheiten (1 Bitcoin = ca. 500 – 1.000 US\$).

2.1.3 Fragestellung

Wie ist dieser Vorgang aus ertragsteuerlicher Sicht zu beurteilen?

2.1.4 Ergebnis Steuerdialog

Bitcoins sind derzeit nicht als offizielle Währung anerkannt. Es handelt sich daher um ein, einer Finanzanlage oder einem Finanzinstrument vergleichbares, Wirtschaftsgut. Bitcoins werden beim Handel mit Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen hingegeben und haben einen bestimmten (Tages-)Wert.

Werden Bitcoins im Betriebsvermögen gehalten, sind bei bilanzierenden Unternehmern die maßgeblichen Bewertungsvorschriften des EStG 1988 bzw. zusätzlich des UGB (bei § 5 Ermittlern) zu beachten, wobei - so wie bei unkörperlichen Gegenständen des Finanzanlagevermögens - aufgrund der unternehmenstypischen Funktion eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen zu treffen ist. Die dokumentierte Absicht, die Gegenstände langfristig zu behalten, wird für die Zuordnung zum Anlagevermögen ausschlaggebend sein. Ansonsten liegt Umlaufvermögen vor. Somit können sich u.U. aus den jährlich vorzunehmenden Bewertungen steuerlich wirksame Abwertungen aber auch Zuschreibungen ergeben. Bei einem Unternehmer, der die Bitcoins an der „Börse“ kauft und dort auch wieder in Euro umtauscht, können Kursgewinne bzw. –verluste entstehen, die im Rahmen der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.

Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung sind Bitcoins wie sonstige betriebliche Wirtschaftsgüter zu behandeln und daraus resultierende Einkünfte daher zum Tarif zu erfassen. Werden Bitcoins jedoch zinstragend veranlagt, stellen sie Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

dar. Realisierte Wertänderungen unterliegen daher dem Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988.

Gegenständlich kommen die am Grundgeschäft Beteiligten überein, eine Maschine gegen eine bestimmte Anzahl an Bitcoins zu tauschen. Es handelt sich daher aus ertragsteuerlicher Sicht um ein Tauschgeschäft. Gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Bei Unternehmer 1 werden der Veräußerungspreis der abgegebenen Bitcoin-Einheiten sowie die Anschaffungskosten der erworbenen Maschine durch den gemeinen Wert der Bitcoins im Veräußerungszeitpunkt (umgerechnet in Euro) bestimmt. Das entspricht dem Tageswert der Bitcoins im Zeitpunkt der Veräußerung.

Bei Unternehmer 2 hingegen werden der Veräußerungspreis der abgegebenen Maschine sowie die Anschaffungskosten der erworbenen Bitcoin-Einheiten durch den gemeinen Wert der Maschine im Veräußerungszeitpunkt bestimmt.

ENTWURF

2.2 Handel mit Bitcoins

2.2.1 Bezugshabende Norm

§ 23 EStG 1988, EStR 2000 Rz 5401 ff, 5418 f

2.2.2 Sachverhalt

Jemand betreibt

- a) eine Online-Börse, bei der man Bitcoins gegen reale Währungen an- und verkaufen kann,
 - b) einen Bitcoin-Geldautomaten, bei dem man mit Bargeld Bitcoins beziehen kann;
- In beiden Fällen fallen in der Regel Handelsgebühren an, deren absolute Höhe vom getauschten Betrag abhängig ist.

2.2.3 Fragestellung

Liegt in den beiden Fällen eine steuerrelevante Tätigkeit vor?

2.2.4 Ergebnis Steuerdialog

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Dies ist hier der Fall, sodass ein Gewerbebetrieb im steuerlichen Sinn vorliegt. Es ist daher bei beiden Betätigungen von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen.

2.3 Bitcoins als Spekulationsobjekt

2.3.1 Bezug habende Norm

§§ 27 Abs. 3, 27a Abs. 1, 31 EStG 1988, EStR 2000 Rz 6143, 6751 ff

2.3.2 Sachverhalt

Von einer Privatperson wurden am 31.10.2012 an der Tauschbörse eine bestimmte Anzahl an Bitcoins im Wert von EUR 5.000,- erworben. Dieselbe Anzahl an Bitcoins wurde am 31.1.2014 zum Preis von EUR 7.000,- veräußert.

2.3.3 Fragestellung

Wie ist dieser Vorgang einkommensteuerrechtlich zu beurteilen?

2.3.4 Ergebnis Steuerdialog

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 EStG 1988 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung ist zu unterscheiden, ob Bitcoins zinstragend veranlagt werden. Ist das der Fall, stellen sie Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar.

Realisierte Wertänderungen unterliegen daher dem Sondersteuersatz gemäß

§ 27a Abs. 1 EStG 1988. Ist das nicht der Fall, liegt im Falle des Verkaufs von Bitcoins ein Spekulationsgeschäft gemäß § 31 EStG 1988 vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

3 Einheitliche Tätigkeit – Betriebsausgaben- und Vorsteuerpauschalierung

3.1 Bezughabende Norm

§ 22 Z 2, § 17 EStG 1988, EStR 2000 Rz 5286

3.2 Sachverhalt

Ein Gesellschafter ist jeweils an zwei Kapitalgesellschaften zu mehr als 25% beteiligt und mit einem weiteren Gesellschafter Geschäftsführer der Gesellschaften. Die von ihm aus den Geschäftsführungstätigkeiten erzielten Einkünfte sind solche gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988. Bei der Gesellschaft A hat der Geschäftsführer neben dem Vertrieb auch die Großkundenbetreuung über, bei der Gesellschaft B obliegt ihm die Qualitätskontrolle im Einkauf und in der Produktion. Die Gesellschaften werden von einem gemeinsamen Verwaltungsbereich geleitet und der Gesellschafter-Geschäftsführer übt die Tätigkeiten aus einem Büro aus. Er bedient sich dabei auch der von den Gesellschaften zur Verfügung gestellten Mittel (z.B. Telefon, KFZ, etc.).

Für die Geschäftsführungstätigkeiten werden zwei unabhängig voneinander erstellte Gewinnermittlungen vorgenommen. Die Einnahmen der einzelnen Tätigkeiten betragen teilweise weniger, teilweise etwas mehr als 220.000 Euro jährlich. Für jene Teile, welche unter Einnahmen von 220.000 Euro bleiben, wird die Basispauschalierung gem. § 17 EStG 1988 und der Vorsteuerabzug gem. § 14 UStG 1994 in Anspruch genommen.

3.3 Fragestellung

Ist im vorliegenden Fall die Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 gesondert für beide Tätigkeiten zulässig oder liegt eine einheitliche Einkunftsquelle vor, bei der die Einnahmen zusammenzurechnen sind?

3.4 Ergebnis Steuerdialog

Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfalten. Ein einheitlicher Betrieb liegt vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben bzw. Tätigkeiten im Einzelfall an. Als Merkmale für eine einheitliche Einkunftsquelle sind etwa anzusehen: Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals (siehe EStR 2000 Rz 5286 und die dort zit. Jud.).

Im vorliegenden Fall übt ein Gesellschafter mit einem weiteren Gesellschafter die Geschäftsführertätigkeit bei zwei Gesellschaften aus. Er übt somit eine gleichartige Tätigkeit für beide Gesellschaften aus. Es liegt weiters ein gemeinsamer Verwaltungsbereich vor und er übt die Tätigkeit für beide Gesellschaften in ein und demselben Büro unter Ausnützung derselben Arbeitsmittel (PKW, Telefon etc.) aus. Damit stehen die Tätigkeiten in dem – für das Vorliegen eines einzigen Betriebes erforderlichen – engen wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang. Es liegt daher eine einzige Einkunftsquelle vor. Eine Basispauschalierung nach § 17 EStG 1988 kann daher ab dem zweiten Jahr der Tätigkeit nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Vorjahresumsätze aus den beiden Geschäftsführertätigkeiten zusammen 220.000 Euro nicht überstiegen haben.

Werden die Geschäftsführertätigkeiten neu begonnen und liegen daher keine Vorjahresumsätze vor, kann eine pauschale Gewinnermittlung im ersten Jahr ungeachtet der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres angewendet werden (VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200 und Rz 4102 iVm EStR 2000 Rz 4261).