



**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

# **AKTUELLES** AUS DER **RECHTSPRECHUNG** DES **BUNDESFINANZGERICHTS**

---

**Mag. Bernhard Renner |**

Richter am Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

Linz, Johannes Kepler-Universität | 17. Jänner 2018



# Themen im Überblick

---

## 1. Gewinnermittlung

Betriebsvermögen, Gewinnfreibetrag

## 2. Einkünfte, Ausgaben, Einkunftsarten

Liebhabelei, gewerblicher Grundstückshandel, Veräußerungsgewinn, Einkünfte aus Leistungen, private Grundstücksveräußerung

## 3. Sonderausgaben, Außergewöhnliche Belastung

Verlustabzug, Deutschkurs für Ehefrau, Prozesskosten, Kosten für Privatklinik

## 4. Körperschaftsteuer

Verdeckte Ausschüttung, Gruppenbesteuerung

# GEWINN- ERMITTLUNG

---

EStG: §§ 4 bis 14

# Betriebsvermögen

## EStG: § 4 Abs 1, § 5

---

- **Aktien als notwendiges Betriebsvermögen**

***BFG 13.6.2017, RV/7101310/2013***

- Objektiv war nach der Verkehrsauffassung die Zweckbestimmung der Wertpapiere als dem Betrieb zugewiesenes notwendiges Betriebsvermögen keinesfalls gegeben, die Wertpapiere dienten nicht jener Funktionszuweisung, wie sie Bargeld oder Bankguthaben zukommt. Sie standen dem Betrieb nicht als Geldwert zur Verfügung, sondern wurden durch Verkäufe entzogen und durch Ankäufe anderer Wertpapiere jeweils kurzfristig ersetzt.
- Nach der Verkehrsauffassung haben diese Geschäfte keinen Zusammenhang mit dem Betrieb eines Büromaschinenmechanikers, noch haben derartige nicht festverzinsliche Wertpapiere eine dem Geldwert vergleichbare Funktion im Betrieb, da sie nicht zur langfristigen Eigenkapitalstärkung des Betriebes dienten.

# Gewinnfreibetrag

## § 10 EStG

---

- **Behaltefrist - Ausscheiden von Wirtschaftsgütern**

***BFG 9.8.2017, RV/3100582/2015***

- Scheiden Deckungswirtschaftsgüter (investitionsbedingter GFB) vor Ablauf einer Frist von vier Jahren im Rahmen der Einbringung des gesamten Betriebes eines Einzelunternehmens in eine GmbH (Art III UmgrStG) durch Zurückbehaltung dieser Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen aus, so ist der GFB insoweit gewinnerhöhend anzusetzen.
- Ob diese Wirtschaftsgüter in weiterer Folge in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen (zB selbständige Einkünfte aus Geschäftsführung der übernehmenden GmbH) eingelegt werden, ist dafür ohne Belang.

# EINKÜNFTE, AUSGABEN, EINKUNFTSARTEN

---

ESTG: § 2; § 16; §§ 20 bis 32

# Liebhaberei bei einer GmbH/1

## § 1 LVO; § 7 Abs 2 KStG

---

### **”Kleine” Vermietung bei Ferienwohnungen** **BFG 23.2.2017, RV/3100175/2014**

#### **Sachverhalt/Streitpunkt**

- GmbH vermietet zwei Ferienwohnungen
- Totalwerbungskostenüberschuss ca 540.000 €, unter Berücksichtigung eines (fiktiven) Veräußerungserlöses Einnahmenüberschuss von ca 88.000 €
- Veräußerungsgewinn nach Darstellung der GmbH deshalb einzubeziehen, weil sie Verkauf der Liegenschaft beabsichtige; Anfragen interessierter Käufer
- Vorliegen von Liebhaberei?

# Liebhabe bei einer GmbH/2

LVO: § 1; KStG: § 7 Abs 2

---

## ”Kleine” Vermietung bei Ferienwohnungen

*BFG 23.2.2017, RV/3100175/2014*

### Rechtliche Beurteilung

- Liebhaberei auch bei Körperschaften möglich, die gem § 7 Abs 3 KStG kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen
- in § 1 Abs 2 Z 3 LVO angeführte Immobilien eignen sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für Nutzung im Rahmen der Lebensführung
- Einordnung steht nicht entgegen, dass Abgabepflichtiger Wohnung nicht selbst bewohnt
- Veräußerungsgewinn bei der Ermittlung des Gesamtgewinns grundsätzlich zu berücksichtigen
- Veräußerungsgewinn dann nicht einzubeziehen, wenn Abgabepflichtiger keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung setzt



# Gewerblicher Grundstückshandel

## EStG: § 23 Abs 1

---

- **Indizien/Tatbestandsmerkmale**

***BFG 19.7.2017, RV/6100315/2012***

- Indizien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels sind unter anderem
  - Planmäßigkeit des Vorgehens
  - Umfang der Tätigkeit
  - zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf
  - Behaltdauer
  - wirtschaftlicher Zusammenhang
  - Art und Weise der Finanzierung
  - werbende Tätigkeit
  - Gewinnerzielungsabsicht

# Betriebsveräußerung – Drei-Jahres-Verteilung

**EStG: § 24 Abs 1, § 37 Abs 1, 2, 5**

---

- **Zurechnung Erblasser - Erben**

***BFG 6.6.2017, RV/3100546/2016***

- Einkünfte, die bis zum Todestag erwirtschaftet wurden, sind dem Erblasser zuzurechnen. Einkünfte aus einer unmittelbar vor dem Ableben des Steuerpflichtigen erfolgten Betriebsaufgabe (von der Erbin wurde kein bestehender Gewerbebetrieb übernommen) sind daher - auch für den Fall der Verteilung dieser Einkünfte nach § 37 Abs 2 EStG - dem Erblasser zuzurechnen.
- Die Erfassung ausstehender Teilbeträge (noch offener Drittelbeträge aus der Verteilung) bei dem (den) Erben im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes ist nicht zulässig.

# Einkünfte aus Leistungen

## EStG: § 29 Z 3

---

- **Entgelt für Verzicht auf ein Wohnungsrecht**

***BFG 19.1.2017, RV/5100806/2015,***

***Revision zu Ro 2017/15/0018***

- Das Wohnungsrecht ist trotz der Formulierung von § 521 ABGB sowie eigener Nennung in § 478 ABGB keine eigenständige Form einer Personalservitut, sondern lediglich eine Variante entweder des Gebrauchsrechtes oder des Fruchtgenussrechtes, je nachdem, ob die Wohnung nur für den persönlichen Bedarf des Berechtigten verwendet werden darf oder ob sie ohne solche Einschränkungen genutzt und damit Dritten überlassen werden darf.
- Die entgeltliche Ablöse eines (vorbehaltenen) Wohnrechts ist gemäß § 29 Z 3 EStG einkommensteuerpflichtig, wenn es sich um ein höchstpersönliches, unübertragbares Wohnungsgebrauchsrecht handelt und somit nicht um ein übertragbares Fruchtgenussrecht und somit um ein Wirtschaftsgut handelt.

# Private Grundstücksveräußerung

## ESTG: § 30

---

- **Hauptwohnsitzbefreiung – Behaltefrist**

***BFG 8.6.2017, RV/5100561/2017***

- Durch die Anknüpfung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG an den Begriff der Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG stellt die Hauptwohnsitzbefreiung iZm privaten Grundstücksverkäufen auf das Vorliegen einer Eigentumswohnung nach § 2 Abs 2 WEG 2002 ab, die nur dann vorliegt, wenn das Gebäude im Eigentum des Errichters/Erwerbers steht.
- Wenn aber Eigentum am Grundstück zwingender Definitionsbestandteil einer Eigentumswohnung ist, ist dies auch für die Hauptwohnsitzbefreiung iZm privaten Grundstücksveräußerungen erforderlich. Im Bereich der privaten Grundstücksbefreiungen stellt die Hauptwohnsitzbefreiung auf den Veräußerer ab, womit für den Befreiungstatbestand dessen Eigentum am veräußerten Grundstück vorliegen muss.
- Ein bloß durch einen Bestandvertrag begründeter Hauptwohnsitz vermag somit - selbst bei grundsätzlichem Vorliegen der Fristen gemäß § 30 Abs 2 Z 1 EStG - mangels Eigentümerstellung eine Hauptwohnsitzbefreiung nicht zu begründen.

# SONDERAUSGABEN, AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN

---

ESTG: § 18; §§ 34, 35

# Verlustabzug (Verlustvortrag)

## EStG: § 18 Abs 6

---

- **Vererblichkeit des Verlustabzugs**

***BFG 19.10.2017, RV/2100354/2017***

- Der Verlustabzug dient dazu, eine Verrechnung von Einkünften des StPfl mit von ihm in der Vergangenheit erlittenen Verlusten herbeizuführen, um seine Leistungsfähigkeit periodenübergreifend zu berücksichtigen. Eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ist nicht geboten, da Verluste, die der Rechtsvorgänger erlitten hat, nicht die Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers beeinträchtigen.
- Ist der Erbe nicht Betriebsnachfolger, ist eine Nachfolgeregelung bet den Verlustabzug zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung nicht erforderlich. Ein StPfl, auf den der verlusterzeugende Betrieb nicht übergegangen ist, kann bloß aufgrund seiner Stellung als Erbe Verluste des Erblassers bei Ermittlung seines Einkommens nicht als Verlustvorträge geltend machen (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131).

# Außergewöhnliche Belastung/1

**EStG: § 34**

---

- **Deutschkurs der ausländischen Ehegattin**

***BFG 9.1.2017, RV/3100218/2014,***

***Amtsrevision zu Ra 2017/15/0016***

- Aufwendungen für verpflichtende Deutschkurse, die ein unbeschränkt StPfl für seinen aus einem Drittland zugezogenen Ehepartner übernimmt, um dessen drohender Ausweisung entgegenzuwirken, sind zwangsläufig erwachsen und daher eine außergewöhnliche Belastung.
- Es trifft nicht zu, dass die Aufwendungen deshalb nicht zwangsläufig sind, da sie Folgekosten freiwilliger Entscheidungen sind, nämlich des Entschlusses, zu heiraten und nach Österreich einzureisen. Freiwilliges Verhalten ist dort unmaßgeblich, wo sich die Freiwilligkeit auf das Entstehen familienrechtlicher Verhältnisse bezieht.
- Es kommen weder Abzugsverbote iSd § 20 EStG 1988 noch solche als Unterhaltsleistungen zum Tragen.

# Außergewöhnliche Belastung/2

**EStG: § 34**

---

- **Prozesskosten in Obsorgestreit**

***BFG 26.9.2017, RV/7101794/2017,***

***Amtsrevision erhoben***

- Der herrschende Grundsatz, Kosten eines Zivilprozesses seien keine außergewöhnlichen Belastungen, ist keine starre Regel. Die Berücksichtigung erfordert vielmehr eine Berücksichtigung des jeweiligen Streitgegenstandes.
- Streitigkeiten über das Umgangsrecht von Eltern mit ihren Kindern berühren einen Kernbereich menschlichen Lebens. Die Verweigerung des Umgangs kann daher zu einer tatsächlichen Zwangslage führen, die die Anrufung des Gerichts unabdingbar macht.
- Anders als bei üblichen Zivilklagen kann sich somit der Steuerpflichtige einem derartigen Prozess nicht entziehen, will er seinen oder seines Kindes Wunsch nach gegenseitiger Zuwendung und Umgang miteinander verwirklichen. Die entsprechenden Aufwendungen sind daher zwangsläufig erwachsen.



# Außergewöhnliche Belastung/3

**EStG: § 34**

---

- **Operation in Privatklinik**

***BFG 14.11.2017, RV/2100276/2015***

- Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten, die die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, liegt nur dann vor, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgt. Bloße Wünsche und Vorstellungen über eine bestimmte medizinische Behandlung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bzgl der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung stellen keine triftigen medizinischen Gründe dar.
- Durch die Zufriedenheit mit einer bereits früher durch den behandelnden Arzt in der Privatklinik durchgeführten Operation und den dort durchgeführten Operationsmethoden werden keine bereits feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteile aufgezeigt, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene Operation an der Privatklinik eintreten würden.

# KÖRPERSCHAFT- STEUER

---

# Verdeckte Ausschüttung/1a

## KStG: § 8 Abs 2; BAO: § 184

---

- **Zuschätzung - Sicherheitszuschlag**  
**BFG 27.6.2017, RV/2101535/2016**

### Sachverhalt/Streitpunkt

- Im Rahmen einer Außenprüfung traf die Prüferin die Feststellung, dass eine GmbH Entgelte nicht als Einnahmen erfasst habe. Weiters seien den Besteuerungsgrundlagen aufgrund der formellen und materiellen Buchführungsmängel Sicherheitszuschläge hinzuzurechnen.
- Ebenso seien die nicht erfassten Einnahmen und die Sicherheitszuschläge als verdeckte Ausschüttungen der KESt zu unterziehen.
- Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen.
- Mehrgewinne und Sicherheitszuschlag als verdeckte Ausschüttung?

# Verdeckte Ausschüttung/1b

## KStG: § 8 Abs 2; BAO: § 184

---

- **Zuschätzung - Sicherheitszuschlag**  
**BFG 27.6.2017, RV/2101535/2016**

### Rechtliche Beurteilung

- Eine GmbH kann im Hinblick auf dem Gesellschafter aus ihrem Vermögen zugewendete Vorteile, die ua aus im Wege von Sicherheitszuschlägen festgestellten Mehrgewinnen resultierten, zur Haftung für KESt herangezogen werden. Somit ist es nicht rechtswidrig, dass das Finanzamt iZm den Sicherheitszuschlägen die Haftung für KESt ausgesprochen hat.
- Hinsichtlich der nicht erfassten Einnahmen brachte die GmbH vor, dass Ausgangsrechnungen, deren Beträge als verdeckte Ausschüttungen auch der KESt unterzogen wurden, zwar nicht in die Bücher aufgenommen diese Zahlungen jedoch auf ihrem Bankkonto eingegangen und somit nicht dem Gesellschafter zugeflossen sind. Dies belegte sie mit Kontoauszügen.
- Die „nicht erfassten Einnahmen“ waren daher nicht der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

# Verdeckte Ausschüttung/2a

## KStG: § 8 Abs 2, EStG: § 95

---

- **Negativsaldo am Verrechnungskonto**

***BFG 18.10.2017, RV/7102241/2012, ao Revision eingedr***

### **Sachverhalt**

- Kreditgewährung einer GmbH gegenüber dem Alleingesellschafter (Geschäftsführer) iHv 300.000 € (Juni 2008) bzw iHv 500.000 € (Dez 2010)
- tatsächliches Anwachsen des Negativsaldos auf dem Verrechnungskonto zwischen 31.12.2008 und 31.3.2012 von 115.000 € auf 419.000 €, keine Sicherheiten
- Rückzahlungen zwischen 7.1.2013 und 17.11.2016 ca 84.500 € (Gewinnausschüttungen, ansonsten keine Rückzahlungen)
- jährlicher Geschäftsführerbezug 18.000 €
- Hälfteigentümer an Liegenschaft laut eigenen Angaben iHv insgesamt 500.000 € (vom BFG in Zweifel gezogen), Veräußerungsverbot, Kreditbelastung ca 92.000 €

# Verdeckte Ausschüttung/2b

KStG: § 8 Abs 2, EStG: § 95

---

- **Negativsaldo am Verrechnungskonto**

*BFG 18.10.2017, RV/7102241/2012, ao Revision eingebr*

## Rechtliche Beurteilung

- Stellt man den dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten, bis 31.3.2012 auf den Betrag von 419.074 € angewachsenen Kreditrahmen den von diesem zur Darlegung seiner Bonität angegebenen Werten gegenüber, erscheint weder eine Bonität für einen Kredit iHv 300.000 € im Juni 2008, noch für einen Kredit iHv 500.000 € im Dezember 2010 gegeben.
- Im Hinblick auf die zum Zeitpunkt der Kontokorrentkreditgewährung vorliegenden Verhältnisse, welche für die Beurteilung der Bonität maßgeblich sind, bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die GmbH zu diesen Zeitpunkten von einer Einbringlichkeit/Rückzahlbarkeit der aufgrund des eingeräumten Rahmens zu erwartenden Entnahmen ausgehen konnte. Insbesondere ist nicht ersichtlich, wie der Gesellschafter im Falle seines vorzeitigen Ausscheidens zum 31.3.2012 den aushaftenden Betrag von 419.074 € hätte abdecken sollen. Eine Bank wäre nicht bereit gewesen, bei den vorliegenden Bonitätsverhältnissen dem Gesellschafter einen gleichartigen Kredit zu gewähren.

# Verdeckte Ausschüttung/3

## KStG: § 8 Abs 2; EStG: §§ 93, 95

---

- **KESt-Vorschreibung**

### ***BFG 7.2.2017, RV/7100216/2013***

- Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die KESt ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.
- Bereits vor Erlassung des strittigen Bescheides wurde der Konkurs über das Vermögen der ausschüttenden GmbH mangels Vermögens abgewiesen und erfolgte die amtswegige Löschung.
- Insb unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung wäre es nicht gerechtfertigt, die Festsetzung der KESt beim Empfänger der Kapitalerträge zu unterlassen und diese stattdessen dem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem die Einbringlichkeit nicht nur wenig wahrscheinlich, sondern von vornherein unmöglich ist. Daran vermag auch das zwischenzeitig über das Vermögen des Empfängers eröffnete Schuldenregulierungsverfahren nichts zu ändern.

# Gruppenbesteuerung

## KStG: § 9 Abs 8

---

- **Rechtzeitigkeit des Gruppenantrags**

***BFG 29.6.2017, RV/7102914/2013***

- Gemäß § 9 Abs 8 TS 5 KStG ist ein Gruppenantrag innerhalb eines Kalendermonates nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen.
- Die dementsprechenden Formvorschriften sind genau einzuhalten und stehen einer extensiven Gesetzesinterpretation nicht offen. Bei verspäteter Einreichung des Gruppenantrages kommt daher eine Unternehmensgruppe nicht zustande (auch nicht für ein späteres Jahr).
- Nach ständiger Rechtsprechung erfolgt die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders, die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde trifft den Absender (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0149). Nicht ausreichend ist ein bloßer Beweis der Postaufgabe (VwGH 25.1.2012, 2009/13/0001)



---

**HERZLICHEN  
DANK  
FÜR DIE  
AUFMERKSAMKEIT**