

Umsatzsteuer i.Z.m. Aufgabe / Liquidation und Sanierung

HR Mag. Gerhard Kollmann

Ende der Unternehmereigenschaft

- Nicht mit Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung des Betriebes
- Umfasst noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen
- Zur Unternehmertätigkeit gehören daher auch noch

Ende der Unternehmereigenschaft

.....

- Geschäftsveräußerung / - aufgabe
- Einzelveräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens,
- Überführung des Betriebsvermögens ins Privatvermögen,
- Empfang oder die Ausstellung von Rechnungen nach Einstellung des Betriebes,
- nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten.

Ende der Unternehmereigenschaft

Beispiel:

Ein Blumenhändler mietet ein Geschäftslokal in einem großen Einkaufszentrum. Der Mietvertrag wird entsprechend den Vorgaben des Vermieters für mindestens 5 Jahre abgeschlossen.

Nach 2 Jahren muss der Blumenhändler seinen Betrieb aufgeben. Der Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen steht auch nach der Betriebsaufgabe zu.

Ende der Unternehmereigenschaft

- Unternehmereigenschaft einer **Kapitalgesellschaft** ist weder von ihrem Vermögensstand noch von Eintragung im Firmenbuch abhängig;
- Aufgelöste GmbH kann auch nach Löschung im Firmenbuch Umsätze im Rahmen ihres Unternehmens ausführen oder durch Liquidatoren Rechnungen ausstellen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (VwGH 17.12.1993, 92/15/0121)

Ende der Unternehmereigenschaft

Das Unternehmen der Gesellschaft endet erst mit Abschluss der Liquidation (Vollbeendigung), wenn somit kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist (VwGH 17.12.1993, 92/15/0121).

Ende der Unternehmereigenschaft

- Bei einer **Betriebsaufgabe** fällt die Unternehmereigenschaft dann weg, wenn die Abwicklung abgeschlossen ist
- Abwicklungsumsätze sind noch steuerhängig (VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020)
- Unternehmereigenschaft umfasst noch alle Handlungen iZm der Liquidation

Ende der Unternehmereigenschaft

Die **bloße Unterbrechung** der aktiven unternehmerischen Tätigkeit führt noch nicht zur Beendigung der Unternehmereigenschaft (VwGH 25.1.1995, 94/15/0023; VwGH 28.5.1998, 96/15/0009).

Beispiel:

Selbständiger Ingenieur beginnt Hochschulstudium in seiner Fachrichtung. Während des Studiums hält er das Ingenieurbüro offen, ohne durchgehend Leistungen zu erbringen und führt es nach Ende des Studiums weiter. Die Unternehmereigenschaft besteht während des Studiums fort (BFH 15.3.1993, VR 18/89, BStBl II 1993, 561).

Ende der Unternehmereigenschaft

- Trotz „Beendigung“ eines Betriebes kann sich nach den Gesamtumständen ergeben, dass der Unternehmer die spätere Fortführung der Tätigkeit beabsichtigt.
- Ein bloßes **Ruhen** der Tätigkeit führt zu keiner Beendigung der Unternehmereigenschaft

Beispiel:

Werbemittler erzielte seit Jahren keine Einnahmen mehr, es war jedoch nach den Gesamtumständen erkennbar, dass er die Tätigkeit fortführen wird (UFS 24.4.2009, RV/0268-L/09)

Ende der Unternehmereigenschaft

- Betriebsaufgabe mit **anschließender Verpachtung** führt nicht zur Beendigung der Unternehmertätigkeit
- Auch **Vermietung** oder Verpachtung ist eine unternehmerische Tätigkeit

Beispiel:

Hotelier beendet seine Tätigkeit, anschließend Dauervermietung der Zimmer an Studenten für Wohnzwecke

EST: Betriebsaufgabe (Gewerbebetrieb -> V + V), Entnahme Gebäude ins Privatvermögen (Aufdeckung stille Reserven)

UST: Unternehmereigenschaft bleibt aufrecht

Ende der Unternehmereigenschaft

Endgültige Beendigung der (gesamten) unternehmerischen Tätigkeit führt zum Erlöschen der Folgen eines Antrags auf Regelbesteuerung für Kleinunternehmer (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0041)

Beispiel:

Kleinunternehmer (Gewerbetreibender) stellt Regelbesteuerungsantrag ab dem Kj. 2010. Betriebsaufgabe am 31.12.2012.

Im Sommer 2013 erbt er eine Eigentumswohnung, die er ab Ende 2013 vermietet. Mieteinnahmen unter 30.000,- jährlich.

Regelbesteuerungsantrag wirkt nicht über 2012 hinaus, obwohl 5 Jahre noch nicht vorbei sind, könnte aber ab 2013 neu gestellt werden.

Insolvenzverfahren

- Die Einleitung des **Insolvenzverfahrens** berührt nicht die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners.
- Der Gemeinschuldner bleibt Zurechnungssubjekt der von der bzw. an die Masse ausgeführten Leistungen und Steuerschuldner (VwGH 27.05.1998, 93/13/0052).
- Der im Sanierungsverfahren bestellte Treuhänder wird als gesetzlicher Vertreter für den Unternehmer tätig; Umsätze sind weiterhin diesem zuzurechnen.

Insolvenzverfahren

- Der UVA- bzw. **Veranlagungszeitraum** wird durch die Insolvenzeröffnung weder unterbrochen noch beendet.
- Die Insolvenzeröffnung ist aber entscheidende Zäsur für die insolvenzrechtliche **Qualifikation** der Umsatzsteuer-Forderungen.
- Maßgeblich für das Vorliegen einer **Masseforderung** ist, dass es sich um Steuern handelt, die die Masse treffen und dass der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens (Sanierungsverfahrens) verwirklicht wird (§ 46 Z 2 IO, § 174 IO).

Insolvenzverfahren

- Wird im Zuge eines Insolvenzverfahrens Masse verwertet, so kann eine steuerfreie Veräußerung (zB ein steuerfreier Grundstücksumsatz) eine **Vorsteuerberichtigung** gemäß § 12 Abs. 10 UStG auslösen.
- Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG führt im Insolvenzverfahren (OGH 25.02.2000, 8 Ob 144/99f) zu einer **Insolvenzforderung** (aA VwGH 19.10.1999, 98/14/0143) und im Sanierungsverfahren nicht zu einer bevorrechteten Forderung (Rz 2406 UStR).

Entgeltsberichtigung

§ 16. (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz ... geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten **Steuerbetrag**, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen **Vorsteuerabzug**

entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist (Anm.: „ex nunc“)

Entgeltsberichtigung

§ 16. (3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;

Ob und wann eine Forderung als uneinbringlich angesehen werden kann, wird nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden sein. Ist die Einbringlichkeit einer Forderung bloß zweifelhaft, kann noch nicht von einer Uneinbringlichkeit gesprochen werden (VwGH vom 03.09.2008, 2003/13/0109).

Entgeltsberichtigung

Rz 2405 UStR

Für die insolvenzrechtliche Einordnung der Umsatzsteuerforderung ist davon auszugehen, dass die **Uneinbringlichkeit** im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG in der Regel **vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens** eintritt und dieser Rückforderungsanspruch somit eine Insolvenzforderung darstellt. Die Vorsteuerberichtigung ist daher als Steuer des letzten Voranmeldungszeitraumes vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens anzumelden.

Entgeltsberichtigung

BFG 8.1.2015, RV/5100485/2009, grundsätzliche Aussagen zur Uneinbringlichkeit von Forderungen (1):

Die Tatsache, dass die Einbringlichkeit **zweifelhaft** geworden ist oder ausgeschlossen erscheint, ist an sich noch keine Änderung der Bemessungsgrundlage.

§ 16 Abs. 3 Z 1 UStG knüpft viel mehr an den Tatbestand der **Uneinbringlichkeit** an: Kann der leistende Unternehmer das Entgelt als uneinbringlich betrachten, so steht dies einer Änderung der Bemessungsgrundlage gleich.

Im Fall der Uneinbringlichkeit darf einerseits der **Gläubiger** seine Umsatzsteuerschuld korrigieren, andererseits hat der **Schuldner** den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Entgeltsberichtigung

BFG 8.1.2015, RV/5100485/2009, grundsätzliche Aussagen zur Uneinbringlichkeit von Forderungen (2):

Diese ist dann vorzunehmen, wenn mit der **Durchsetzung** der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (Ruppe/Achatz, UStG4, § 16 Tz. 74f; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 145).

Erforderlich ist, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung **feststeht**. Der in § 16 Abs. 3 Z 1 UStG genannte Begriff "Uneinbringlichkeit" ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Das Gesetz erläutert nicht, wann ein Entgelt uneinbringlich geworden ist, weshalb eine Beurteilung nach **kaufmännischen Gesichtspunkten** zu erfolgen hat. Uneinbringlichkeit ist mehr als bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit bzw. Durchsetzbarkeit einer Forderung (Dubiosität).

Entgeltsberichtigung

BFG 8.1.2015, RV/5100485/2009, grundsätzliche Aussagen zur Uneinbringlichkeit von Forderungen (3):

Uneinbringlichkeit bedeutet **Realität**, nicht Vermutung (VwGH 23.1.1989, 87/15/0031; VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0036; VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361). Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger (objektiver) kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie bei **objektiver Betrachtung wertlos** ist (VwGH 23.11.1987, 87/15/0060; VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128).

Entgeltsberichtigung

BFG 8.1.2015, RV/5100485/2009, grundsätzliche Aussagen zur Uneinbringlichkeit von Forderungen (4):

Bei **Zahlungsunfähigkeit** ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls von Uneinbringlichkeit auszugehen (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053). Eine Zahlungsunfähigkeit des Schuldners muss nicht erst bei Überschuldung des Leistungsempfängers vorliegen; gemäß der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes liegt Zahlungsunfähigkeit selbst bei einem nicht überschuldeten Schuldner dann vor, wenn der Schuldner durch **dauernden Mangel an flüssigen Mitteln** nicht imstande ist, alle fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen.

Entgeltsberichtigung

BFG 8.1.2015, RV/5100485/2009, grundsätzliche Aussagen zur Uneinbringlichkeit von Forderungen (5):

In Betracht kommen nicht nur die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, sondern auch ua. **Verjährung** (Ruppe/Achatz, UStG4, § 16 Tz. 76f; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 130f).

Uneinbringlichkeit ist mit **Uneintreibbarkeit** gleichzusetzen (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der AG³, § 133 AktG Tz 184). Uneintreibbarkeit liegt etwa bei **mangelnder Deckung** im Vermögen des Schuldners bzw. die Aussichtslosigkeit, aus der Realisierung von Teilen oder des gesamten schuldnerischen Vermögens Befriedigung zu erlangen (Eichinger, SWK 76 A II, 51) oder bei **fruchtloser Pfändung** des Schuldners vor (Kolacny/Caganek, UStG³, § 16 Anm. 5).

Entgeltsberichtigung

BFG 8.1.2015, RV/5100485/2009, grundsätzliche Aussagen zur Uneinbringlichkeit von Forderungen (6):

Der **Nachweis** der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden. Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich. Es muss genügen, wenn **glaubhaft** gemacht wird, dass mit der Zahlung innerhalb absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (Ruppe/Achatz, UStG4, § 16 Tz. 78; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 137).

Der **Zeitpunkt** der Berichtigung ergibt sich aus § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG. Die Vorschrift ordnet allgemein die **ex nunc-Wirkung** der Berichtigung an

Geschäftsveräußerung im Ganzen

- Bemessungsgrundlage ist das Entgelt + übernommene Schulden (§ 4 Abs 7 UStG)
- Einheitliche Lieferung, aber Aufteilung der Bemessungsgrundlage wie bei Mehrzahl von Einzelleistungen
- Jede dieser Leistungen (Besitzposten) ist für sich umsatzsteuerlich zu beurteilen.
- Steuerbefreiungen (zB für Grundstücke) anzuwenden
- Allfälliger Firmenwert steuerpflichtig mit 20%

Geschäftsveräußerung im Ganzen

- Für Geschäftsveräußerungen im Ganzen ist stets die **Sollbesteuerung** vorgesehen (§ 17 Abs 7 UStG)
- Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist in dem **Zeitpunkt** steuerbar, in dem der Erwerber die Verfügungsmacht über die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens / Betriebes verschafft werden
- **Umgründungen**, die unter das UmgrStG fallen, sind nicht steuerbar

Geschäftsveräußerung im Ganzen

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten).
„Übernommene Schulden dürfen nicht abgezogen werden“.

***Beispiel:** A erwirbt von B dessen Lebensmittelhandlung. Zur Kaufpreisermittlung wurde eine Bilanz aufgestellt (die Bilanzansätze wurden bereits entsprechend aufgewertet); der Kaufpreis (ohne Ust) wird mit 300.000,- vereinbart, auf den die übernommenen Schulden von 30.000,- angerechnet werden, sodass A nur 270.000,- zu zahlen hat.*

Geschäftsveräußerung im Ganzen

<u>Aktiva:</u>		<u>Passiva:</u>	
Grundstück	10.000,-	Eigenkapital	160.000,-
LKW	6.000,-	Bankschulden	30.000,-
Maschinen	34.000,-		
Warenvorräte	100.000,-		
Forderungen	40.000,-		
	<u>190.000,-</u>		<u>190.000,-</u>

Geschäftsveräußerung im Ganzen

<u>Rechnung:</u>	<u>netto</u>	<u>Ust %</u>	<u>Ust</u>	<u>brutto</u>
Grundstück	10.000,-	0%		10.000,-
LKW	6.000,-	20%	1.200,-	7.200,-
Maschinen	34.000,-	20%	6.800,-	40.800,-
Warenvorräte	100.000,-	10%	10.000,-	110.000,-
Forderungen	40.000,-	0%		40.000,-
Firmenwert	<u>110.000,-</u>	20%	<u>22.000,-</u>	<u>132.000,-</u>
	300.000,-		40.000,-	340.000,-

Kundenstock, Firmenwert

- Die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B.
- Firmenwert, Kundenstock oder Lebensrückversicherungs-verträge stellt eine **sonstige Leistung** dar
- Dt. BMF-Schreiben vom 8.6.2011, beziehend auf EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08, Swiss Re Germany Holding
- Anders Rz 342 öUStR: Gegenstand einer Lieferung

Kundenstock, Firmenwert

Beispiel:

- a) Ein Versicherungsvertreter verkauft seinen Kundenstock
- b) Ein Arzt veräußert seinen Patientenstock

Bei Behandlung als **Gegenstand** steuerfrei gem § 6 Abs 1 Z 26 UStG:
„ die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat“

Bei Behandlung als **sonstige Leistung** § 6 Abs 1 Z 26 UStG vom Wortlaut her nicht anwendbar

Vorsteuerabzug bei nachträglichen Betriebsausgaben

Beispiel:

- Gewerbetreibender (Umsatz jährlich ca 1 Mio), daneben Vermietung von Wohnungen (Umsatz jährlich 24.000,-)
- 31.12.2014: Betriebsaufgabe, Unternehmer in Pension
- 28.10.2015: Eingangsrechnung des Steuerberaters über Erstellung Bilanz und Steuererklärungen 2014
- UVA 10/2015 bzw. USt-Erkl. 2015 Vorsteuerabzug
- Umsätze 2015 unter 30.000,-
- Vorsteuerabzug nur mit Regelbesteuerungsantrag?

Vorsteuerabzug bei nachträglichen Betriebsausgaben

- Die Steuerberatungskosten für die Bilanzerstellung 2014 und die Betriebsaufgabe stehen eindeutig mit dem seinerzeitigen Betrieb des Gewerbebetriebes und nicht mit der (ggf. als KU befreiten) Wohnungsvermietung in unmittelbarem Zusammenhang.
- Wenn mit dem Gewerbebetrieb steuerpflichtige Umsätze erwirtschaftet wurden, steht für diese Eingangsrechnung der Vorsteuerabzug grundsätzlich zu
- M.E. ist der Vorsteuerabzug daher im Jahr 2015 auch **ohne Regelbesteuerungsantrag** zu gewähren

Vorsteuerabzug bei nachträglichen Betriebsausgaben

Ein typischer ähnlich gelagerter Fall für einen zulässigen Vorsteuerabzug trotz ausschließlich unecht befreiter Umsätze im laufenden Kalenderjahr wäre folgender:

Umsatz 2010: € 40.000,- (steuerpflichtig)

Umsatz 2011: € 25.000,- (unecht steuerbefreiter Kleinunternehmer)

Im Dezember 2010 wird an den Unternehmer eine Dienstleistung erbracht, aber erst im Jänner 2011 die Rechnung gestellt. Der Vorsteuerabzug aus dieser Eingangsrechnung kann zu Recht im Jahr 2011 geltend gemacht werden, da der Unternehmer zum Zeitpunkt der Vorleistung 2010 noch vorsteuerabzugsberechtigt war. Eine Geltendmachung im „richtigen“ Jahr 2010 war aus formellen Gründen (keine Rechnung) nicht möglich. Ein Antrag auf Regelbesteuerung für 2011 ist nicht erforderlich.

Grundstücksverkauf / - entnahme

Steuerbefreiung gem. § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG für Umsätze von **Grundstücken** im Sinne des § 2 GrEStG

- Grundstücke im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes sind Grundstücke im Sinne des ABGB einschließlich Zugehör (jedoch ohne Maschinen und Betriebsanlagen) sowie Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden („Superädifikate“).
- Grundstücke sind auch Teile von Grundstücken wie z.B. Wohnungen oder Geschäftslokale.
- Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht (20 %)

Grundstücksverkauf / - entnahme

Option zur Steuerpflicht gem. § 6 Abs 2 UStG

Vorteil:

Vermeidung einer Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der Gebäudeinvestitionen oder Großreparaturen der letzten 20 Jahre (bei Anlagenzugang bis 1.4.2012: 10 Jahre)

Nachteile:

- höhere Grunderwerbsteuer (GrESt-Bemessungsgrundlage ist der Bruttobetrag);
- Käufer hat seinerseits wieder die 20-Jahresfrist für die Vorsteuerberichtigung zu beachten.

Grundstücksverkauf / - entnahme

- Der Begriff „Umsätze von Grundstücken“ umfasst nicht nur die **Lieferung** (Verkauf), sondern auch den Eigenverbrauch von Grundstücken (**Entnahme** ins Privatvermögen).
- Bei der unecht befreiten Entnahme eines Grundstückes ins Privatvermögen kommt es daher im Hinblick auf Vorsteuern, die in den letzten 20 Jahren für die Errichtung oder für Großreparaturen angefallen sind, zu einer **Vorsteuerberichtigung** gem. § 12 Abs 10 UStG.

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

- Die Option (20%) kann für jeden einzelnen Umsatz ausgeübt werden (z.B. können in einem Gebäude Wohnungen bzw. Geschäftsräume im Wohnungseigentum steuerfrei und steuerpflichtig veräußert werden).
- Der USt unterliegt nur der Teil des Grundstückes, der zum Unternehmen gehört.
- Ob Lieferungen oder sonstige Leistungen iZm der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden als für das Unternehmen ausgeführt gelten, richtet sich nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG.

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

- Bei der Veräußerung (Entnahme) eines Grundstückes kann die Option auf einen **abgrenzbaren Teil** des Grundstückes (Gebäudeteile) beschränkt werden.
- Eine Teilloption wird etwa bei unterschiedlichen **Nutzungsarten** (zB Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten) in Betracht kommen.
- Eine solche Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten wird dann möglich sein, wenn an den einzelnen Grundstücksteilen grundsätzlich **Wohnungseigentum** begründet werden könnte.

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

Beispiel (vgl. Rz 796 UStR):

- Unternehmer veräußert ein Gebäude. Darin befinden sich verschiedene Geschäftsräumlichkeiten und eine Arztpraxis.
- Im gegenständlichen Fall kann vom Unternehmer die Option auf die veräußerten Geschäftsräumlichkeiten beschränkt werden.

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

- Auch bei einem gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfreien Entnahmeeigenverbrauch ist eine **Option** zur Steuerpflicht möglich.
- Die für den steuerpflichtigen Eigenverbrauch geschuldete (20%ige) USt kann vom Empfänger als **Vorsteuer** abgezogen werden (§ 12 Abs 15 UStG)
- Gem. § 12 Abs 10 UStG zu berichtigende Vorsteuern können vom Empfänger hingegen **nicht** abgezogen werden

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

§ 12 Abs 15 UStG:

Erbringt ein Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 (Anm.: „Entnahme-Eigenverbrauch“) oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen.

Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

Beispiel:

Unternehmer errichtet Gebäude im Jahr 2005 mit Vorsteuerabzug (Errichtungskosten 5 Mio netto + 1 Mio USt) und vermietet es ab Februar 2006 steuerpflichtig für Wohnzwecke.

Im Jahr 2012 schenkt er das Gebäude seiner Tochter, die es weiterhin vermietet.

Varianten:

A: Keine Option zur Steuerpflicht (steuerfrei gem. § 6 Abs 1 Z 9 lit a)

B: Option zur Steuerpflicht (§ 6 Abs 2)

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

A: Steuerfreie Entnahme gem. § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG:

Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG

2005 Errichtung; 2006 erstmalige Verwendung als Anlagevermögen ->

2007 Beginn „Beobachtungszeitraum“ gem. § 12 Abs 10 (9 Jahre), d.h.

Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse im Jahr

2007	9/10
2008	8/10
2009	7/10
2010	6/10
2011	5/10
2012	4/10 = 400.000,- (Kz 063)

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

B: Option zur Steuerpflicht gem. § 6 Abs 2 UStG:

- Keine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG, da keine „Änderung der Verhältnisse“, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren ...
- Option erfolgt durch entsprechende Behandlung in der Steuererklärung, keine gesetzliche Frist in § 6 Abs 2 vorgesehen, keine schriftliche Erklärung ans Finanzamt erforderlich
- Entnahme gem § 3 Abs 2 UStG sowohl „für Zwecke außerhalb des Unternehmens“ als auch „unentgeltliche Zuwendung“
- Bemgrdl gem. § 4 Abs 8 Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes
- Steuerpflichtig mit 20% USt (§ 6 Abs 2)
- Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 15 UStG bei der Tochter

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt in den Fällen des § 3 Abs. 2 UStG nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Um jedoch einerseits eine Doppelbesteuerung und andererseits einen unbesteuerten Endverbrauch zu vermeiden, ist eine **partielle Eigenverbrauchsbesteuerung** vorzunehmen.

Beispiel (vgl. Rz 365 UStR):

In ein ohne Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges erworbenes Gebäude wird im Jahr 2001 unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ein Lift eingebaut. Im Jahr 2002 wird das Grundstück entnommen.

Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es nur hinsichtlich des Grundstücksteils Lift.

Grundstück – Option zur Steuerpflicht

Diese „partielle“ EV-Besteuerung ist auch bei **Großreparaturen** an Gebäuden (zB Austausch der Fenster oder Türen, Erneuerung des Daches oder der Heizungsanlage) vorzunehmen.

Beispiel:

An einem ohne Vorsteuerabzug erworbenen Gebäude wird im Jahr 2001 unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges eine Großreparatur vorgenommen (zB Austausch der Fenster). Im Jahr 2002 wird das Grundstück entnommen.

Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es nur hinsichtlich des Grundstücksteils Fenster.

Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Abtretung eines Gesellschaftsanteils an einen neu eintretenden Gesellschafter (Rz 39 und 42 UStR)

- Leistungsaustausch zwischen dem alten und dem neuen Gesellschafter
- Übertragung von Gesellschaftsrechten gegen Geld oder Sachleistung
- Nur steuerbar, wenn Gesellschaftsanteil im Unternehmen (z.B. Betriebsvermögen)
- Steuerfrei gem § 6 Abs 1 Z 8 lit g (Umsätze von Anteilen an Gesellschaften)
- Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft bleibt bestehen
- auch bei gleichzeitigem Wechsel sämtlicher Gesellschafter

Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Ausscheiden von Gesellschaftern (Rz 43 f UStR)

- Personengesellschaft bleibt bestehen, wenn mindestens zwei Gesellschafter übrig bleiben
- Anwachsen bei den verbleibenden Gesellschaftern nicht steuerbar

Beispiel:

- Gesellschafter A gibt seinen Anteil an KG (im BV seines Einzelunternehmens) gegen Abfindung in Sachwerten zurück.
- Rückgabe der Gesellschaftsrechte durch A steuerbar und befreit
- Abfindung durch die KG steuerbar und steuerpflichtig
- Anwachsen bei den Gesellschaftern kein steuerbarer Vorgang

Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Rz 45 ff UStR)

- Personengesellschaft geht grundsätzlich unter, Ende der Unternehmereigenschaft (Einzelunternehmen)
- Verteilung des Gesellschaftsvermögens ist steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (Abfindung gegen Aufgabe der Gesellschaftsrechte)
- Kein Ende der Unternehmereigenschaft bei **Anwachsen** gem § 142 UGB, Gesellschaftsvermögen geht ohne Liquidation auf den verbleibenden Gesellschafter über (kann auch bei GesnbR vereinbart werden)
- Keine Auflösung der Gesellschaft, kein steuerbarer Vorgang
- Voraussetzung: verbleibender Gesellschafter führt Unternehmen im Wesentlichen unverändert fort

Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

Auflösung von Gesellschaften (Rz 48 ff UStR)

- Unternehmereigenschaft bleibt bis zum Ende der Liquidation bestehen
- Verteilung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter stellt Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern dar

Beispiel: Auflösung einer OG

- Aufgabe der Gesellschaftsrechte (wenn sich Anteil im Unternehmen befindet) ist steuerbar, aber steuerfrei gem. § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG
- Abfindung durch Gesellschaft an Gesellschafter in Sachwerten steuerbar und idR steuerpflichtig
- Nicht steuerbar, soweit Abfindung in Geld besteht