



KLIENTEN – INFO

Nr. 10/2024 – Oktober 2024

Verkürzung der Nutzungsdauer eines vermieteten Gebäudes

Laut einem Urteil des Bundesfinanzgerichtes ist die Verkürzung der gesetzlichen Nutzungsdauer eines vermieteten Gebäudes nur durch Vorlage eines entsprechenden Sachverständigengutachtens möglich.

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden. Es kann jedoch auch eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden, wenn ein entsprechendes Sachverständigengutachten vorgelegt wird. Das Bundesfinanzgericht setzte sich in einem aktuellen Erkenntnis mit den Anforderungen an ein solches Gutachten auseinander.

Schlüssiges Sachverständigengutachten

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann ein Abgabepflichtiger eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene Gebäude-AfA von 1,5% (rd. 67 Jahren) geltend machen, wenn er eine kürzere technische Nutzungsdauer nachweist. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist. Der Nachweis kann durch ein schlüssiges Sachverständigengutachten über den technischen Bauzustand des Gebäudes erfolgen.

Finanzamt erkannte Gutachten nicht an

Im gegenständlichen Verfahren erwarb ein Ehepaar im Jahr 2017 eine Liegenschaft, in der sich im Erdgeschoss eine Bankfiliale und im Obergeschoss zwei leerstehende Wohnungen befanden. Über die Bankfiliale wurde ebenfalls im Jahr 2017 ein Mietvertrag abgeschlossen. Die steuerliche Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes wurde mit 30 Jahren angesetzt und als Nachweis für diese

kürzere Abschreibungsdauer ein Verkehrswertgutachten aus dem Jahr 2014 vorgelegt.

Das Finanzamt erkannte das Gutachten jedoch nicht an, da es lediglich zur Ermittlung des Verkehrswerts diente und dieser **ausschließlich nach dem äußeren Augenschein des Objekts ermittelt** wurde. Insbesondere sei darin keine Darstellung und **keine Berechnung einer technischen Restnutzungsdauer** vorgenommen worden. Ein Nachweis für die Abweichung von der gesetzlich normierten Nutzungsdauer sei durch das Ehepaar demgemäß nicht erbracht worden. Die vom Ehepaar erhobene Beschwerde gegen den Bescheid wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt, wobei dafür ein weiteres Gutachten über die Nutzungsdauer des Gebäudes mit Bewertungsstichtag zum 1.1.2019 erstellt wurde.

Kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer

Allerdings kam auch das BFG zum Ergebnis, dass durch die vorgelegten Gutachten kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer gelungen sei. Die Gutachten wurden vom BFG einerseits aus zeitlicher Hinsicht nicht anerkannt, da sie mehr als drei Jahre vor oder zu einem Stichtag mehr als ein Jahr nach dem Liegenschaftserwerb erstellt wurden. Inhaltlich rügte das Finanzministerium die Gutachten, da sie **keine Aussagen zum Bauzustand des Gebäudes enthalten** und nicht ausgeführt wird, wie sich die getroffenen Feststellungen auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes auswirken.

Es wurde weder eine Untersuchung der Bausubstanz noch der technischen Einrichtungen vorgenommen. Es erfolgten insbesondere keine Feststellungen zu relevanten Faktoren der tragenden, konstruktiven Bauteile (z.B. Qualität der verwendeten Baustoffe, Dauerhaftigkeit des Rohbaus, Güte der Ausführung, die Qualität der Planung, der Statik und





der Bauausführung). Die Beschreibung des Gebäudes beruhte lediglich auf kurzen, sehr allgemeinen Ausführungen hinsichtlich des Fundaments, der Fenster, der Heizung und des Daches.

Hinweis

Soll bei einem vermieteten Gebäude von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer in Höhe von 1,5% abgegangen werden, muss ein entsprechendes Sachverständigengutachten erstellt werden. In

diesem Gutachten muss unbedingt auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere dessen tragende Teile, eingegangen werden. Finden sich hingegen in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, ist es nicht geeignet, eine kürzere Abschreibungsdauer zu stützen.

Vorsteuerkorrektur bei Gebäude-Investitionen

Laut einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) können, wenn das Wirtschaftsgut später weniger oder gar nicht mehr privat genutzt wird, die bis dahin nicht abzugsfähigen Vorsteuern unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich abgezogen werden.

Dem VwGH-Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Steuerpflichtiger nahm bei einem Gebäude mit mehreren Wohnungen eine Sanierung und eine Nutzflächenerweiterung (Dachbodenausbau) vor. Nach Beendigung der Arbeiten nutzte er eine der Wohnungen für private Zwecke und vermietete die restlichen Wohnungen ab 2012. Er machte zunächst Vorsteuern im betrieblichen Nutzungsausmaß geltend. Ab Ende 2018 vermietete der Steuerpflichtige auch die zuvor privat genutzte Wohnung und machte bei der Umsatzsteuererklärung 2019 eine positive Vorsteuerberichtigung für die bis dahin privat genutzte Wohnung geltend. Das Finanzamt erkannte diese positive Vorsteuerberichtigung nicht an.

Keine Einlage in den Unternehmensbereich

Das BFG gab der gegen den Bescheid des Finanzamts erhobenen Beschwerde recht und führte aus, der Steuerpflichtige habe dem Finanzamt zu keinem Zeitpunkt schriftlich mitgeteilt, dass nur der unternehmerisch genutzte (vermietete) Teil des Gebäudes seinem Unternehmen zuzuordnen sei, womit das gesamte Gebäude (einschließlich der privat genutzten Wohneinheit) als seinem Unternehmen zugeordnet gelte. Mit Beginn der Vermietung der zuvor privat genutzten Wohnung finde daher keine Einlage in den Unternehmensbereich statt, da das Gebäude immer schon zu 100% dem Unternehmen gewidmet war. Aus diesem Grund können die vormals nicht abzugsfähigen Vorsteuern nunmehr aufgrund der vollständigen betrieblichen Nutzung (anteilig) nachgeholt und abgesetzt werden.

Kein Eigenverbrauch bei Gebäuden

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis ausführt, hat nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) ein Steuerpflichtiger, der ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet, für umsatzsteuerliche Zwecke **die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang oder nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen**. Wenn er ein solch gemischt genutztes Investitionsgut als 100%-igen Unternehmensgegenstand behandelt, so ist die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Vorsteuer grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar, allerdings verbunden mit einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands (sogenannter Eigenverbrauch). Bei Gebäuden gibt es keinen Eigenverbrauch, sondern es darf die Vorsteuer – trotz 100%-iger Zuordnung zum Unternehmen – nur für den betrieblich genutzten Teil abgezogen werden.

Der Unternehmer hat im aktuellen VwGH-Verfahren dem Finanzamt jedenfalls nicht schriftlich mitgeteilt, dass er nur einen Teil des Gebäudes dem Unternehmen zuordnen möchte. Aufgrund dieser von Beginn an 100%-igen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen kann somit der Abzug jener Vorsteuern, die zunächst aufgrund der privaten Nutzung eines Gebäudeteils nicht abgezogen werden durften, nach Wegfall der privaten Nutzung zeitlich anteilig nachgeholt werden.

Tipp: Sollte sich bei Gebäuden die betriebliche bzw. private Nutzung ändern, ist genau zu prüfen, ob Vorsteuern nachträglich abgezogen werden können oder – bei einer späteren Privatnutzung – unter Umständen auch wieder an das Finanzamt zurückbezahlt werden müssen. Solche Nutzungsänderungen sollten zeitgerecht besprochen werden, um keine umsatzsteuerlichen Fristen zu versäumen oder im schlimmsten Fall finanzstrafrechtliche Risiken auszulösen.

Einwegpfand: keine umsatzsteuerpflichtigen Entgelte

Die eingehobenen Einwegpfandgelder sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die betreffende Getränkelieferung und unterliegen bei den Inverkehrsetzern nicht der Umsatzsteuer.

Um die Umwelt zu schützen, tritt am 1.1.2025 die Einwegpfandverordnung in Kraft. Demgemäß müssen Einwegverpackungen aus Kunststoff und Metall mit einem Volumen von 0,1 bis max. 3 Liter mit einem Pfand von 25 Cent versehen werden (mit wenigen Ausnahmen wie Milch- und Milchmodgetränken). Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) gab zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung dieses Einwegpfandes Informationen bekannt.

Gewerbsmäßige Inverkehrsetzer von Einweggetränkeverpackungen müssen vom jeweiligen Abnehmer (Kunden) das Pfand im Namen und auf Rechnung der gemeinnützigen EWP Recycling Pfand Österreich gGmbH einheben und monatlich an diese übermitteln. Diesen zugeflossenen Pfandbeträgen liegen keine umsatzsteuerbaren Leistungen der EWP an die Inverkehrsetzer oder andere Abnehmer zugrunde. Aus diesem Grund stellen die Pfandbeträge auch keine umsatzsteuerbaren Leistungsentgelte dar und unterliegen auf Ebene der EWP nicht der Umsatzsteuer.

Die Letztvertreiber von bepfandeten Einweggetränkeverpackungen müssen diese vom Letztverbraucher gegen Rückzahlung des Pfands von 25 Cent je Gebinde zurücknehmen, was ebenfalls im Namen und auf Rechnung der EWP erfolgt. Aufgrund der Rückzahlbarkeit der Pfandbeträge bei Retournierung der Verpackung haben sie die Funktion einer Kautions. Demzufolge **stellt die Retournierung von Pfandbeträgen keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar.**

Pfandbetrag getrennt vom Entgelt anzuführen

Infolgedessen kann festgehalten werden, dass es sich bei den Sammel- und Verwertungssystem vereinnahmenden Pfandbeträgen nicht um Entgelte für steuerbare Umsätze handelt. Um eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung zu vermeiden, ist es, sofern der Pfandbetrag in der Rechnung angegeben wird, erforderlich, dass er **getrennt vom Entgelt angeführt** wird. Es ist kein Hinweis erforderlich, dass die Pfandbeträge im Namen und auf Rechnung der EWP vereinnahmt und verausgabt werden, zumal es sich bei den vereinnahmten Pfandbeträgen nicht um Entgelte für steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt. Die eingehobenen Einwegpfandgelder unterliegen bei den Inverkehrsetzern nicht der Umsatzsteuer.

Gleiches gilt umgekehrt für die **Auszahlung des Pfandgelds durch den Rücknehmer bei Retournierung** der Einweggetränkeverpackung – auch dieser Vorgang erfolgt im Namen und auf Rechnung der EWP und **mindert daher nicht die Bemessungsgrundlage des Rücknehmers.**

Die im Namen und auf Rechnung der EWP als durchlaufende Posten eingehobenen Einwegpfandbeträge sind, wenn sie auf einer Rechnung bzw. am Kassenbeleg angeführt werden, **entsprechend kenntlich zu machen.** Diese Kenntlichmachung kann so erfolgen, dass der auf das Einwegpfand entfallende Betrag in der Rechnung bzw. am Kassenbeleg gesondert und ohne Umsatzsteuer (bzw. 0 Prozent Umsatzsteuer) ausgewiesen wird. Ein expliziter Hinweis darauf, dass die Verrechnung des Einwegpfandes im Namen und auf Rechnung der EWP erfolgt, ist nicht notwendig.

Keine Gebührenbefreiung bei Hotelpachtverträgen

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hatte kürzlich zu entscheiden, ob die Gebührenbefreiung für Verträge über die Miete von Wohnräumen auch auf einen Hotelpachtvertrag Anwendung findet.

Ausgangspunkt des Verfahrens war ein Pachtvertrag über ein zu errichtendes Hotel, welches aus einzelnen Apartments bestand, die 70% der Gesamtfläche des Gebäudes ausmachten. Das Finanzamt setzte die Rechtsgeschäftsgebühr mit rund € 400.000 fest, wogegen die Pächterin Beschwerde erhob und im Verfahren vorbrachte, dass der Pachtvertrag nicht der Rechtsgeschäftsgebühr unterliege, weil die Befreiungsbestimmung für die Miete von Wohnräumen anwendbar sei. Laut Bundesfinanzge-

richt (BFG) entsprachen die Apartments im konkreten Fall dieser Qualifikation, da in ihnen privates Leben stattfindet, wodurch die Gebührenbefreiung anwendbar war.

Mietverträge betreffend Wohnräume sind gebührenfrei

Grundsätzlich unterliegen Bestandverträge der Rechtsgeschäftsgebühr, wenn über diese Verträge eine Urkunde mit ausreichendem Inlandsbezug errichtet wird. Darunter fällt z.B. der Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages in Österreich. Ein schriftliches Vertragsangebot, das ausschließlich mündlich oder durch schlüssige Handlung angenommen wird, ist hingegen grundsätzlich keine Urkunde im



gebührenrechtlichen Sinn und löst damit keine Gebührenpflicht aus. Gebührenfrei sind außerdem Mietverträge betreffend Wohnräume.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) stellte fest, dass es sich um einen **Bestandvertrag über ein Apartmenthotel handle**. Demnach würden die Voraussetzungen der Gebührenpflicht für Bestandverträge grundsätzlich vorliegen. Fraglich war weiterhin, ob die Gebührenbefreiung für Verträge über die Miete von Wohnräumen anwendbar sei. Der VwGH befasste sich daher primär mit der Auslegung des Begriffes „Wohnräume“. Wohnräume sind nach der Rechtsprechung „Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen“. Für die Beurteilung, ob Gebäude Wohnzwecken dienen, ist die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes maßgebend. Dabei ist die sachliche Bestimmung getrennt von der durch den Mieter beabsichtigten Verwendung zu verstehen. Auch die **bloß theoretische Nutzbarkeit eines Bestandobjektes allein reicht noch nicht für eine Bestimmung zu Wohnzwecken aus**. Vielmehr ist auf eine Gesamtbetrachtung abzustellen.

Sachliche Bestimmung des Pachtobjektes

Der VwGH kam im gegenständlichen Fall zum Schluss, dass die sachliche Bestimmung des

Pachtobjektes die Hotellerie oder Beherbergung ist. Ausschlaggebend dafür waren die vielen Zusatzangebote, wie etwa Gästezimmer, ein Restaurant, eine Cafeteria, eine Lobby und KFZ-Stellplätze. Das Pachtobjekt dient demnach nicht vorrangig den Mietern zu Wohnzwecken, sondern dem Pächter als Hotel- bzw. Beherbergungsobjekt. Demzufolge ist auch die Gebührenbefreiung nicht anwendbar.

Zusätzlich führte der VwGH aus, dass die Gebührenbefreiung explizit „Verträge über die Miete von Wohnräumen“ von der Gebührenpflicht ausnimmt. Im gegenständlichen Fall wurde **allerdings ein Pachtvertrag abgeschlossen**, wodurch bei strenger Auslegung die Anwendbarkeit der Befreiung schon an der Qualifizierung als Pachtvertrag scheitert.

Hinweis

Entgegen der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG) verneinte der VwGH die Anwendbarkeit der gegenständlichen Gebührenbefreiungsbestimmung bei Hotelpachtverträgen. Bei noch nicht vergewährten Hotelpachtverträgen ist daher sicherheitshalber eine Gebührenanzeige in Betracht zu ziehen.

Hauptwohnsitzbefreiung bei Veräußerung einer Eigentumswohnung

Bei Veräußerung einer Eigentumswohnung besteht keine Hauptwohnsitzbefreiung, wenn mehr als ein Drittel der Wohnungsfläche vermietet wurde.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat entschieden: Wird eine Eigentumswohnung in zu großem Ausmaß für betriebliche Zwecke oder zur Einkünfteerzielung genutzt, kommt die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung.

Veräußerungsgewinne von Immobilien unterliegen der Immobilienertragsteuer. Allerdings bildet die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die als Hauptwohnsitz dienen, eine Ausnahme. Die Besteuerung ist ausgenommen, wenn das Eigenheim bzw. die Wohnung dem Verkäufer von der Anschaffung bis zur Veräußerung **für mindestens zwei Jahre oder innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient** hat. Außerdem müssen mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Sind diese Voraussetzungen

erfüllt, greift die Hauptwohnsitzbefreiung und beim Verkauf fällt keine Immobilienertragsteuer an.

Sachverhalt

Einem aktuellen BFG-Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Eine Steuerpflichtige veräußerte eine Eigentumswohnung, die sich von 2006 bis 2022 in ihrem Eigentum befand. Sie nutzte diese bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz und machte beim Verkauf die Hauptwohnsitzbefreiung geltend. Das Finanzamt gewährte die Befreiung jedoch nicht, da die Verkäuferin die Wohnung nicht alleine bewohnte, sondern ihr Onkel bis 2017 die Hauptwohnung (92 m²) nutzte und die Verkäuferin nur in der kleinen Einliegerwohnung (36 m²) wohnte. Somit wurde bis 2017 der Großteil der Eigentumswohnung an den Verwandten vermietet, sodass die Wohnung in dieser Zeit der Verkäuferin zu mehr als zwei Drittel der Gesamtnutzfläche der Erzielung von Vermietungseinkünften diente.

Nach dem Auszug des Onkels im Jahr 2017 zog die Verkäuferin in die größere Hauptwohnung, während ab dann ihre Cousine die kleine Einliegerwohnung



bewohnte. Erst ab diesem Zeitpunkt nutzte die Verkäuferin die Wohnung zu mindestens zwei Drittel als Hauptwohnsitz. Bis zur Veräußerung entspricht das aber nur einem Zeitraum von 4 Jahren und 10 Monaten.

Entscheidung des BFG

Das BFG stellte fest, dass im konkreten Fall die Voraussetzungen für die Gewährung einer Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfüllt sind, da die **Eigen-**

tumswohnung nicht mindestens 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre als Hauptwohnsitz genutzt hat. Die BFG-Entscheidung folgt der Ansicht der Finanzverwaltung, wonach nicht nur bei einem Eigenheim mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen müssen, sondern diese Zwei-Drittel-Regelung auch auf Eigentumswohnungen anzuwenden ist, um die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen zu können.

Einlagen und Entnahmen bei Personengesellschaften

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 wurde eine Regelung für Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters für Übertragungsvorgänge ab 30.06.2024 beschlossen. Übertragungsvorgänge aus bzw. in das Vermögen von Personengesellschaften wurden einer einheitlichen Regelung unterzogen.

Überträgt ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter aus seinem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen in das Vermögen einer Personengesellschaft, ist zunächst fraglich, ob dieser Vorgang als Einlage oder als entgeltliche Veräußerung zu betrachten ist. Nach der bisherigen Rechtslage lag eine Veräußerung nur insoweit vor, als das Wirtschaftsgut dem übertragenden Gesellschafter nachfolgend anteilig nicht mehr zuzurechnen war, also im Ausmaß der sogenannten Fremdquote (Zurechnung an die anderen Gesellschafter der Personengesellschaft).

In dem Ausmaß, in dem die Zurechnung an den übertragenden Gesellschafter aufrecht bleibt – also im Ausmaß der sogenannten Eigenquote –, lag hingegen eine steuerliche Einlage vor. Es erfolgte somit eine **ertragsteuerlich getrennte Beurteilung des Einlagenvorgangs**.

Steuerpflichtige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

Eine Veräußerung an die anderen Gesellschafter lag nicht nur dann vor, wenn die Übertragung unmittelbar gegen Entgelt erfolgt, sondern auch in Fällen, in denen die **Übertragung im Zuge einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto des anderen Gesellschafters berührte** und somit weder ein unmittelbares Entgelt noch eine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte. Wurde daher von einem Gesellschafter z.B. ein Gebäude aus dem

Privatvermögen in eine Personengesellschaft eingelegt, an welcher mehrere Personen substanzbeteiligt waren, lag in prozentueller Höhe der Eigenquote eine Einlage (zu bewerten mit den anteiligen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) und in prozentueller Höhe der Fremdquote eine Veräußerung (zu bewerten mit dem anteiligen Teilwert) vor. Dies führte beim übertragenden Gesellschafter (anteilig) zu **steuerpflichtigen Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen**.

War der übertragende Gesellschafter hingegen zu 100% an der betroffenen Personengesellschaft beteiligt, war keine Aufteilung in eine Eigen- und Fremdquote notwendig. Es lag zur Gänze eine steuerliche Einlage vor, sodass die Aufdeckung stiller Reserven unterblieb. Die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen hatten jedoch Vorsorge zu treffen, dass es zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.

Neuerungen

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 wollte der Gesetzgeber aus Rechtsicherheitsgründen den spiegelbildlichen Vorgang der Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen von Personengesellschaften in das Vermögen eines Gesellschafters an die Regelungen zur Einlage anpassen. Folglich differenziert auch der Entnahmenvorgang zwischen Fremd- und Eigenquote und spaltet den Übertragungsvorgang in Veräußerung und Entnahme auf. In jenem Ausmaß, in welchem das Wirtschaftsgut den anderen Gesellschaftern nach der Entnahme durch einen Gesellschafter nicht mehr zuzurechnen ist, liegt eine steuerpflichtige Veräußerung vor. **Bei einer Substanzbeteiligung von 100% liegt hingegen auch hier kein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang vor.**



Verlustverwertung im Steuerrecht

Im Regelfall können Verluste aus steuerlich relevanten Tätigkeiten steuermindernd berücksichtigt werden. Das Steuerrecht kennt jedoch diverse Einschränkungen; nicht jeder Verlust kann zur Gänze mit Gewinnen gegenverrechnet werden.

Liebhaberei

Unter Liebhaberei sind Tätigkeiten zu verstehen, die mittel- bis langfristig keinen positiven Gesamterfolg erwarten lassen. Verluste aus einer Liebhaberei dürfen nicht mit Gewinnen anderer Einkünfte ausgeglichen werden. Typische Betätigungen mit Liebhabereivermutungen sind solche, die sehr eng mit privaten Interessen in Verbindung stehen. Sofern die Verluste außerhalb der Einkunftsarten des Steuerrechts anfallen (z.B. Verlust im Privatvermögen), sind diese ebenso ertragsteuerlich unbeachtlich.

Vertikaler und horizontaler Verlustausgleich

Verluste können mit anderen positiven Einkünften des jeweiligen Jahres gegenverrechnet werden. Bestimmte Einkunftsarten dürfen jedoch lediglich mit Einkünften derselben Einkunftsart ausgeglichen werden. So dürfen beispielsweise **Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen** nur mit Überschüssen aus anderen privaten Grundstücksverkäufen saldiert werden. Wenn ein solcher Verlustausgleich nicht möglich ist, können 60 Prozent der Verluste über einen Zeitraum von 15 Jahren mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.

Alternativ kann auf Antrag im Jahr der Verlustentstehung dieser zur Gänze mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Für Verluste aus dem Verkauf von Betriebsgrundstücken sind die Regeln ähnlich anzuwenden, ein verbleibender Verlust darf zu 60 Prozent – zunächst mit einem Restgewinn aus diesem Betrieb – sodann mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.

Ebenso können **Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und Derivaten** lediglich mit Überschüssen aus privatem Kapitalvermögen gegenverrechnet werden. Hierbei ist auch zu beachten, dass derartige Verluste nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen von Stiftungen ausgeglichen werden können.

Verlustvortrag

Verluste können von betrieblichen Einkunftsarten „vorgetragen“ werden, soweit diese nicht mit ausreichend positiven Einkünften im gleichen Jahr verwertet werden können. Dies bedeutet, dass **derartige Verluste in Folgejahren zukünftige steuerliche Gewinne reduzieren**. Bei betrieblichen Einkunftsarten ist ein derartiger Verlustvortrag zeitlich unbefristet und zur Gänze möglich. Bei außerbetrieblichen Einkünften – wie beispielsweise bei Vermietung und Verpachtung – ist ein derartiger Verlustvortrag nicht möglich. Verluste aus außerbetrieblichen Einkünften sind nur im Jahr der Entstehung verwertbar – siehe oben.

Körperschaften wie etwa GmbHs oder AGs steht der Verlustvortrag in den Folgejahren nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte zu. Dies bedeutet, dass ein steuerlicher Gewinn einer Kapitalgesellschaft maximal um 75% durch Verlustvorträge aus den Vorjahren reduziert werden kann. Insoweit Verlustvorträge nicht im laufenden Jahr abgezogen werden können, sind diese in den folgenden Jahren unter Beachtung der 75%-Grenze abzuziehen. Weiters ist bei Kapitalgesellschaften zu beachten, dass Verluste anlässlich einer Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung **nur über sieben Jahre verteilt verwertet** werden können. Hierbei ist jedoch jeder Einzelfall gesondert zu prüfen.

Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer

Um Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als Werbungskosten absetzen zu können, muss dort der Mittelpunkt der Tätigkeit liegen. Dabei ist aber auch auf das typische Berufsbild abzustellen.

Ausgangslage eines Verfahrens war ein Universitätsprofessor, welcher Ausgaben für die Bibliothek und das Archiv in seinem Haus geltend machte.

Grundsätzlich stand ihm während seiner Lehr- und Forschungstätigkeiten ein Büro an der Universität zur Verfügung.

Trotzdem benutzte er einen, über eine Treppe zugänglichen Bibliotheksraum seiner Wohnung zur Lagerung wissenschaftlicher Materialien, Vor- und Nachbereitung von Lehrveranstaltungen, Durchführung von Forschungsarbeiten und Besprechungen



mit Studierenden. Das Bundesfinanzgericht (BFG) **versagte die Anerkennung der Werbungskosten für die Bibliothek** und qualifizierte den Raum als im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, welches nicht den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bildet.

Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit

Grundsätzlich dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nicht von den Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer hingegen den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit, sind die darauf entfallenden Kosten auch nur dann abzugsfähig, **wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.**

Auf typischen Ablauf einer Tätigkeit abgestellt

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) stellte zunächst klar, dass die Bibliothek unstrittig ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sei, da es über das Hausinnere erreichbar ist. Dass der Raum nicht im Kernbereich des Wohngebäudes liegt, schadet dabei nicht. Daher war in einem nächsten Schritt fraglich, ob die Bibliothek den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet. Dies beur-

teilte der VwGH anhand des materiellen Schwerpunkts der Tätigkeit.

Um diesen materiellen Schwerpunkt einer Tätigkeit zu beurteilen, wird auf den **typischen Ablauf einer Tätigkeit abgestellt** und darauf aufbauend ein Mittelpunkt der Tätigkeit ermittelt. Lediglich im Zweifelsfall ist auf die zeitliche Komponente abzustellen, also ob mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Arbeitszimmer vollzogen wird. Das Berufsbild eines Universitätsprofessors wird durch die Forschung und Lehre geprägt. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung liegt dieser Schwerpunkt jedoch am Universitätsgelände und nicht im privaten Wohnbereich. Der VwGH ging daher davon aus, dass der berufliche Schwerpunkt des Universitätsprofessors nicht im häuslichen Arbeitszimmer war. Demzufolge wurden auch die geltend gemachten Kosten nicht als Werbungskosten anerkannt.

Hinweis

Um Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als Werbungskosten steuerlich geltend machen zu können, muss der Mittelpunkt der Tätigkeit in diesem Arbeitszimmer anzusiedeln sein. Bei der Prüfung, ob dies der Fall ist, ist **auf das typische Berufsbild abzustellen**. Dieses typische Berufsbild kann sich dabei im Laufe der Zeit verändern. Wir empfehlen daher die frühzeitige Planung und umfassende Beratung, da aufgrund der Flexibilisierung des Arbeitsmarktes und des Modells des Homeoffice jedenfalls eine einzelfallabhängige Prüfung durchzuführen ist.

Diese Klienten-Information wird ausschließlich für Klienten unserer Gesellschaft und für jene von WP/StB Mag. Bernhard Lehner, aber auch für unsere Geschäftspartner erstellt und diesen Adressaten kostenlos übermittelt. Die fachliche Information ist der Verständlichkeit halber kurz gehalten und kann daher eine individuelle Beratung nicht vollständig ersetzen. Sie dient vielmehr der Vertiefung der Zusammenarbeit. Anregungen betreffend Form und Inhalt nehmen wir jederzeit gerne entgegen.

Sollten Sie diese Information statt in gedruckter Form in elektronischer Form wünschen oder bereits elektronisch erhalten und eine weitere Zusendung nicht mehr wünschen, bitten wir um Ihre Mitteilung. Wir garantieren die jederzeitige, kostenfreie Beendigung der Zusendung. Herausgeber: Lehner & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, A-2500 Baden, Wiener Straße 89, Tel. 02252 43335, Fax 02252 42919, office@lehner.tax, LG Wr.Neustadt FN 113262 m