



ECA MONAT

AKTUELLES ZUM WIRTSCHAFTS- UND STEUERRECHT : 10/2024

AUS DEM INHALT

*Verlustverwertung
im Steuerrecht*

—

*Vorsteuerkorrektur bei
Gebäude-Investitionen*

—

*Verkürzung der
Nutzungsdauer eines
vermieteten Gebäudes*

—

*Weitere Änderungen
in der Umsatzsteuer*

—

*Werbungskostenabzug
für ein häusliches
Arbeitszimmer*

EIN BLICK NACH VORNE

Oft wird im Zuge dieses Editorials auf bestehende Missstände und Verbesserungsmöglichkeiten für die österreichische Steuerpolitik hingewiesen. Diesmal soll der Blick auf die positiven Entwicklungen der letzten Legislaturperiode gerichtet werden und gleichzeitig ein Ausblick auf wünschenswerte Änderungen durch die kommende Regierung gegeben werden.

Eine der bedeutendsten steuerlichen Änderungen ist zweifellos die Abschaffung der kalten Progression. Der Einkommensteuertarif wird nun jährlich an die Inflation angepasst, was insbesondere in Zeiten hoher Teuerungsraten eine dringend notwendige Maßnahme war. Sowohl Unternehmer als auch Arbeitnehmer profitieren von dieser Anpassung. Kurz vor Ende der Legislaturperiode wurden weitere längst fällige inflationäre Anpassungen umgesetzt: Das Kilometergeld wird ab 2025 von bisher 42 auf 50 Cent erhöht und die steuerfreien Taggelder steigen von EUR 26,40 auf EUR 30,00 (Tageshöchstsatz). Ein vielversprechender Anfang, doch es gibt noch Spielraum.

Ein weiterer Fortschritt wurde mit der Einführung der abgabenfreien Mitarbeiterprämie (vorher Teuerungsprämie) bis zu EUR 3.000,00 pro Arbeitnehmer erzielt. Diese Maßnahme gibt Unternehmen zusätzlichen Spielraum, ihre Mitarbeiter zu entlasten. Bedauerlich ist jedoch, dass die Regelungen im Vergleich zur früheren Teuerungsprämie komplizierter gestaltet wurden und nicht in allen Kollektivverträgen gleichmäßig verankert sind. Eine Vereinheitlichung wäre hier wünschenswert und könnte die Attraktivität dieser Maßnahme weiter steigern.

Die Körperschaftsteuer für Kapitalgesellschaften wurde auf 23 % gesenkt und ein rechtsformunabhängiger Investitionsfreibetrag eingeführt. Gerade in wirtschaftlich herausfordernden Zeiten ist es entscheidend, Österreich als attraktiven Investitionsstandort zu positionieren. Ein Anliegen, das in der nächsten Legislaturperiode adressiert werden sollte, ist jedoch die Vereinfachung des Förderdschungels. Viele Unternehmen kämpfen nach wie vor mit einem unübersichtlichen System, das Potenziale hemmt.

Wenn Sie diese Zeilen lesen, steht das Ergebnis der Nationalratswahl 2024 bereits fest. Es bleibt zu hoffen, dass einige der genannten Ansatzpunkte und Vorschläge in der kommenden Legislaturperiode aufgegriffen werden.

Mag. Jochen Pfanner

Dr. Peter Farmer



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 % 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 % – 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 GmbH oder AG 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. In soweit 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.

> Hinweis:

Da jeder Einzelfall gesondert zu prüfen ist, stehen wir Ihnen hierbei gerne zur Verfügung.

VORSTEUERKORREKTUR BEI GEBÄUDE-INVESTITIONEN

Bei Änderungen an Gebäuden hinsichtlich betrieblicher oder privater Nutzung sind einige Details zu berücksichtigen, die im folgenden Verfahrensbeispiel beschrieben werden.

Dem Verfahren am Verwaltungsgerichtshof (VwGH) 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.

Das Bundesfinanzgericht (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.

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.

VERKÜRZUNG DER NUTZUNGSDAUER EINES VERMIETETEN GEBÄUDES

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.

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.

Allerdings kam auch das BFG zum Ergebnis, dass durch die vorgelegten Gutachten kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer gelingen 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 mit einer AfA 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.

WEITERE ÄNDERUNGEN IN DER UMSATZSTEUER

Das im Juli 2024 beschlossene Abgabenänderungsgesetz 2024 sieht neben der Kleinunternehmerbefreiung weitere Änderungen in der Umsatzsteuer vor.

Für Spenden von Lebensmitteln und nichtalkoholischen Getränken von Unternehmern an bestimmte Einrichtungen wird eine Umsatzsteuerbefreiung eingeführt, die das Recht auf Vorsteuerabzug jedoch nicht ausschließt. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sind nur Lebensmittelspenden an Einrichtungen begünstigt, die mildtätige Zwecke verfolgen. Nicht umfasst sind somit solche Spenden an gemeinnützige Einrichtungen.

Bei kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen an Privatpersonen, die virtuell verfügbar gemacht werden, liegt der Leistungsort – in Anlehnung an die elektronisch erbrachten Leistungen – am Empfängerort, also am Wohnort oder Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der Privatperson. Umfasst sind insbesondere Streaming-Leistungen, wie z. B. interaktive Online-Sprachkurse. Die Änderungen treten ab 1.1.2025 in Kraft und sind erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 ausgeführt werden bzw. sich ereignen.



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 beurteilte 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.

> Tipp:

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.