

Zweifelsfragen zur Einkommensteuer

Abteilung VI/6 (Einkommen- und Körperschaftsteuer), BMF

Bundesweiter Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer, SZK

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. Lösung

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 gedient hat. Dabei ist auch eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung befreischädlich. Als Nutzung zur Einkünfteerzielung 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.

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 Steuer-

pflichtigen 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.

1.1.5. Anmerkungen

Die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 steht insoweit nicht zu, als das veräußerte Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre „zur Erzielung von Einkünften dient hat“. Im vorliegenden Fall wurde eine Vermietung beabsichtigt, tatsächlich ist es aber dazu nicht gekommen, weil das Gebäude zuvor veräußert wurde. Zu beurteilen ist, ob in diesem Fall für die Anwendung der Herstellerbefreiung das Gebäude zur Erzielung von Einkünften iSd § 30 Abs 2 Z 2 „gedient“ hat.

Man könnte die Bestimmung so verstehen, dass das Gebäude/der Gebäudeteil erst dann und insoweit zur Einkünfteerzielung „dient“, als damit tatsächlich Einkünfte aus der Berücksichtigung von (Betriebs-)Einnahmen erzielt werden. Dementsprechend wäre erst die Erzielung von Einkünften auf Grund einer tatsächlichen Vermietung ausschlussbegründend. Dagegen ist zunächst einzuwenden, dass in diesem Fall (Betriebs-)Einnahmen einerseits und (Betriebs-)Ausgaben/Werbungskosten andererseits unterschiedlichen Einfluss auf die Wirksamkeit der Befreiung hätten: Positive Größen, nämlich (Betriebs-)Einnahmen, würden den Ausschluss begründen, nicht aber korrespondierende negative Größen, nämlich vorweggenommene (Betriebs-)Ausgaben/Werbungskosten. Ein Grund für diese Differenzierung ist nicht erkennbar. Darüber hinaus würde diese Interpretation über den Gesetzeswortlaut hinausgehen. „Dienen zur Einkünfteerzielung“ ist nicht gleichbedeutend mit „Erzielung von Einkünften“.

Es erscheint sachgerecht, bei der Interpretation an der Einkunftsquelleneigenschaft anzuknüpfen. Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften dienen, begründen eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn. Es ist daher folgerichtig, das „Dienen zur Einkünfteerzielung“ iSd § 30 Abs 2 Z 2 mit dem Bestand einer Einkunftsquelle gleichzusetzen. Das Gebäude (ein Gebäudeteil) dient daher ab dem Zeitpunkt der Erzielung von Einkünften iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988, zu dem es eine Einkunftsquelle darstellt.

Die Einkunftsquelleneigenschaft ist in zeitlicher Hinsicht nicht an die Einnahmenerzielung gebunden. Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begründen „vorweggenommene Werbungskosten“ bereits vor einem Einnahmenzufluss eine Einkunftsquelle. Allerdings muss ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Vermietungseinnahmen nachweisbar sein, dh die Vermietungsabsicht muss klar und eindeutig – durch bindende Vereinbarungen (zB Mietverträge) oder in anderer Form – nach außen in Erscheinung treten.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt ist die Vermietungsabsicht evident. Auch der beanspruchte Vorsteuerabzug macht dies deutlich. Dementsprechend ist die Befreiung nicht anzuwenden.

Da die Herstellerbefreiung nur das Gebäude erfasst, dürfte die zu beurteilende Rechtsfrage bei Sachverhaltskonstellationen wie im gegenständlichen Fall (Verkauf eines neu errichteten Gebäudes zeitnah nach der Fertigstellung) nur eingeschränkte praktische Anwendung haben. Denn nennenswerte stillen Reserven, die von der Befreiung erfasst werden, werden bei nicht selbst errichteten Gebäuden nicht vorliegen. Die Wertsteigerung seit der Anschaffung im Jahr 1998 und dem Verkauf im Jahr 2013 wird wohl dem Grund und Boden zuzuordnen sein; dieser ist aber von der Befreiung nicht erfasst.

1.2. Grundstücksveräußerung iZ 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 weiterzuführen, sondern baut dieses Gebäude in eine Appartementvermietung um. Unmittelbar nach Übernahme des Gebäudes führt sie die gesamten Umbaumaßnahmen durch und vermietet anschließend diese Appartements. 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. Fragen

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. Lösung

Beide Varianten sind gleich zu lösen. In beiden Fällen liegt bei der Mutter eine Betriebsveräußerung vor. Denn in beiden Varianten wird ein im Wesentlichen unveränderter Betrieb an die Tochter übertragen, der dieser eine Fortführung des Betriebes ermöglicht. Ob der Betrieb von der Tochter tatsächlich fortgeführt wird, spielt für das Vorliegen einer Betriebsveräußerung beim Übergeber keine Rolle (EStR 2000 Rz 5573).

Auch die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung in Variante 1 ändert nichts daran, dass hier eine Betriebsveräußerung und keine Betriebsaufgabe vorliegt, denn zu einer Zerschlagung des lebenden Betriebes kommt es nicht. Vielmehr wird mit der Übertragung (Gebäude samt Inventar) der lebende Betrieb im Gesamten an die Tochter über-

tragen. Die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung stellt sich daher lediglich als eine Teilhandlung im Prozess der Betriebsveräußerung dar.

Die Übertragung des Betriebes an die Tochter stellt ungeachtet des geringen Kaufpreises auch keine Betriebsschenkung dar, weil der Kaufpreis mehr als 50% des Verkehrswertes beträgt und somit ein entgeltliches Geschäft und damit eine Betriebsveräußerung vorliegt.

Der Betrieb wird in Folge durch die Tochter aufgegeben, sodass bei dieser der Tatbestand der Betriebsaufgabe 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 im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe siehe EStR 2000 Rz 5662a ff.

Bei der Tochter stellt der gemeine 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).

1.2.5. Anmerkungen

Die beiden Sachverhaltsvarianten unterscheiden sich (allein) dadurch, dass bei Variante 1 nach Zurücklegung der Gewerbeberechtigung der Betrieb bis zur Übergabe an die Tochter nicht weitergeführt wird, während bei Variante 2 der Betrieb bis dahin weitergeführt wird.

In rechtlicher Hinsicht stellt sich bei Variante 1 die Frage, ob auf Grund des Umstandes, dass die Gewerbeberechtigung bereits ca. zwei Monate vor Beendigung der Tätigkeit zurückgelegt und der Betrieb geschlossen wurde, eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist. Wäre dies der Fall, ist das Grundstück ins Privatvermögen überführt (entnommen) worden. Grund und Boden bliebe dabei steuerneutral (§ 6 Z 4 EStG 1988), eine auf das Gebäude entfallende stille Reserve (Differenz Buchwert – gemeiner Wert) wäre steuerpflichtig und bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption im Rahmen des Aufgabegewinnes, sonst mit 25% zu erfassen. Die in der Folge stattfindende Veräußerung an die Tochter zu einem Wert von 60% des Verkehrswertes wäre hinsichtlich des Grundstückes (Grund und Boden und Gebäude) im Rahmen des § 30 EStG 1988 zu erfassen. Dabei würde der Entnahmewert (Buchwert hinsichtlich des Grund und Bodens bzw gemeiner Wert hinsichtlich des Grundstückes) an die Stelle der Anschaffungskosten treten.

Gegen das Vorliegen einer Betriebsaufgabe spricht, dass eine solche zeitraumbezogen zu sehen ist (vgl Rz 5632 ff EStR 2000) und die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung noch nicht die Betriebsaufgabe verwirklicht, sondern nur den Zeitraum eröffnet, innerhalb dessen eine Betriebsaufgabe realisiert werden kann. Erst dann, wenn der Betrieb tatsächlich zu bestehen aufhört, wäre die Betriebsaufgabe verwirklicht. Im gegenständlichen Fall wird aber das die Betriebseigenschaft konstituierende Gebäude und damit der Betrieb selbst übertragen, sodass von einer Betriebsaufgabe (Untergang des Betriebes) nicht gesprochen werden kann.

Mit der Übertragung des Gebäudes an die Tochter wird demnach in beiden Fällen der Betrieb veräußert. Eine unentgeltliche Betriebsübertragung (Betriebsschenkung) kommt im Hinblick auf die Höhe des Kaufpreises nicht in Betracht. Werden mehr als 50% des Verkehrswertes bezahlt, spricht das nicht ausgeprägte Missverhältnis für einen entgeltlichen Vorgang; der Preisnachlass stellt ein „preiliches Entgegenkommen“ dar, das auch unter nahen Verwandten nicht genügt, um das Vorliegen von Unentgeltlichkeit anzunehmen (vgl Rz 5571 EStR 2000).

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 betrieblich 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. Fragen

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. Lösung

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