



Foissner&Foissner
Steuerberatungsgesellschaft

Klienteninfo

Ausgabe 01 / September 2019

Liebhaberei bei der großen und kleinen Vermietung

Seite 2 - 4



Steuertermine für Herabsetzungsanträge
und Anspruchsverzinsung

Seite 7



Geschätzte Klientinnen und Klienten!



Wird eine Tätigkeit als steuerliche „Liebhaberei“ eingestuft, so dürfen daraus resultierende Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden bzw. nicht in Folgejahre vorgetragen werden. So können etwa Verluste aus der Vermietung und Verpachtung nicht mit positiven steuerlichen Einkünften wie z.B. Gehaltseinkünften ausgeglichen werden und dadurch Steuern gespart werden. Details dazu lesen Sie in dieser Klienteninfo.

Ihr Mag. Dietmar Foissner

Inhalt

Liebhaberei bei der großen und kleinen Vermietung

Seite 2 - 4

Immobilienenertragsteuer – Aufgabe des Hauptwohnsitzes als zwingende Voraussetzung

Seite 5

Später Entschluss zum gewerblichen Grundstücks-handel reicht laut BFG aus

Seite 6

Steuertermine für Herabsetzungsanträge und Anspruchsverzinsung

Seite 7

Impressum:

Foissner&Foissner Klienteninfo 1/19,
September 2019
Foissner & Foissner
Steuerberatung GmbH & Co KG
Salzburger Straße 267, 4030 Linz, Austria
Tel.: 0732 370198, Fax: 0732 380008
e-mail: d.foissner@foissner.at,
www.foissner.at
Fdlv.: Mag. Dietmar Foissner,
Editorial Design: www.franzkoenig.at
Irrtümer und Druckfehler vorbehalten.

Liebhaberei bei der großen und kleinen Vermietung



Wird eine Tätigkeit als steuerliche „Liebhaberei“ eingestuft, so dürfen daraus resultierende Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden bzw. nicht in Folgejahre vorgetragen werden. So können etwa Verluste aus der Vermietung und Verpachtung nicht mit positiven steuerlichen Einkünften wie z.B. Gehaltseinkünften ausgeglichen werden und dadurch Steuern gespart werden. Andererseits sind zufälligerweise resultierende Gewinne nicht steuerpflichtig. Von Liebhaberei ist gemeinhin auszugehen, wenn eine Tätigkeit mittel- bis langfristig keinen positiven Gesamterfolg erwarten lässt.

> Fortsetzung auf Seite 3



> Fortsetzung von Seite 2

Liebhabelei bei der großen und kleinen Vermietung

Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung muss grundsätzlich zwischen der „großen Vermietung“ und der „kleinen Vermietung“ unterschieden werden. Beide beinhalten unterschiedliche Anforderungen wie z.B. verschieden lange Betrachtungszeiträume. Noch vor der eigentlichen Liebhabereithematik wird die Abzugsfähigkeit von Werbungskostenüberschüssen bei der Überlassung von Immobilien in einigen Situationen kritisch gesehen und kann zur steuerlichen Negierung von Werbungskostenüberschüssen führen. Dies droht etwa bei mangelnder Vermietungsabsicht, bei fremdunüblichen Vertragsgestaltungen gegenüber Nahestehenden, bei Wohnraumversorgung für nahe Angehörige in Erfüllung einer Unterhaltspflicht oder auch bei der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (z.B. bei der gemeinsamen Ehwohnung).

Die große Vermietung i.S.d. Liebhaberei stellt die entgeltliche Gebäudeüberlassung dar, welche nicht mit der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten zusammenhängt (typischerweise die erwerbswirtschaftliche Vermietung von Geschäfts- und Büroobjekten). Bei der großen Vermietung wird grundsätzlich eine steuerlich relevante Einkunftsquelle angenommen - dennoch gibt es keinen (geschützten) Anlaufzeitraum, innerhalb dessen jedenfalls von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann. Generell kommt es darauf an, ob die Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraums einen Gesamtgewinn (Gesamt-Einnahmenüberschuss) zu erwirtschaften. Bei der großen Vermietung beträgt dieser Zeitraum 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. maximal 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Hierbei kommt eine stichtagsbezogene Betrachtung zur Anwendung.

Die sogenannte kleine Vermietung umfasst beispielsweise die Vermietung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Ferienhäusern, Bungalows, Eigentumswohnungen (unabhängig von der Anzahl der in einem Gebäude gelegenen Eigentumswohnungen), einzelnen Appartements etc. Bei der kleinen Vermietung ist verstärkt auf die bloße Eignung für die private bzw. familiäre Nutzung abzustellen. Unterschied zur großen Vermietung ist, dass hierbei im Falle von Verlusten grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen ist. Es besteht jedoch die Möglichkeit, die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Als Zeitraum für die Erzielung eines Totalüberschusses bei der kleinen Vermietung gelten 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) – es gilt ebenso eine stichtagsbezogene Betrachtung.



> Fortsetzung von Seite 3

Liebhabelei bei der großen und kleinen Vermietung

Mittels einer Prognoserechnung kann Liebhabelei entkräftet werden, da nachgewiesen wird, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraums eine Einkunftsquelle vorliegt. Neben den in den Liebhabereirichtlinien genannten Elementen (z.B. sind Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, wie etwa Rationalisierungsmaßnahmen, zu berücksichtigen) stellen sich folgende Anforderungen an eine plausible Prognoserechnung: Einbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Reparaturen und Instandsetzungsaufwendungen nach einem angemessenen (nicht willkürlich verschiebbaren) Zeitraum; Ansatz realistischer Mietzinssteigerungen; Berücksichtigung des Mietausfallsrisikos; Ansatz realistischer Fremdkapitalzinsen und Fremdwährungsrisiken sowie Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen. Für die große Vermietung gelten diese Anforderungen genauso – allerdings gibt es einnahmenseitig eine Beson-

derheit bei gesetzlich beschränkten Mietzinsen i.S.d. MRG. Im Rahmen der Prognoserechnung müssen beschränkte Mietzinse durch marktübliche Mieten ersetzt werden. Grundsätzlich entscheidet über den Erfolg der Prognoserechnung, ob und wann die Verluste durch spätere Überschüsse ausgeglichen werden können. Nicht berücksichtigt werden dürfen im Rahmen der Prognoserechnung jedoch die Erlöse aus der Veräußerung des Mietobjekts.

Wird eine Vermietung zunächst als Einkunftsquelle eingestuft, bleiben jedoch die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, so ist zu prüfen, ob der ursprünglich absehbare Zeitraum eingehalten werden kann. Wird die Prognose allein aufgrund von „Unwägbarkeiten“ wie z.B. höhere Gewalt/Naturkatastrophen oder eine nicht erkennbare Insolvenz von Mietern verfehlt, spricht dies gegen Liebhabelei.



Immobilienenertragsteuer – Aufgabe des Hauptwohnsitzes als zwingende Voraussetzung

Eine bedeutsame Ausnahme von der Besteuerung im Rahmen der Immobilienertragsteuer liegt dann vor, wenn die so genannte Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht werden kann. So ist der Veräußerungserlös aus Eigenheimen bzw. Eigentumswohnungen samt Grund und Boden steuerfrei, wenn das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung von der Anschaffung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Gleiches gilt, wenn der Hauptwohnsitz aufgegeben wird und das Objekt innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Hinsichtlich der zeitlichen Nähe zwischen Veräußerung und Aufgabe (dieses) Hauptwohnsitzes gilt eine Toleranzfrist von 1 Jahr ab Kaufvertragsdatum.

Das BFG hatte sich (GZ RV/7104377/2017 vom 21.2.2019) mit dem Fall auseinanderzusetzen, in dem eine Wohnung aufgrund finanzieller Schwierigkeiten veräußert werden musste und die Steuerpflichtige die Wohnung vom Käufer in Folge zurückmietete, um weiterhin in der Wohnung

bleiben zu können. Demnach war sowohl vor als auch nach der Veräußerung der Hauptwohnsitz in dieser Wohnung. Die von ihr geltend gemachte Hauptwohnsitzbefreiung wurde vom Finanzamt allerdings nicht anerkannt. Im Zuge der Entscheidungsfindung betonte das BFG, dass der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Dies deshalb, da regelmäßig mit der Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes, zusammen mit dessen Verlegung, hohe finanzielle Aufwendungen verbunden sind, wie etwa der Erwerb selbst oder auch die Ausstattung (auch bei der Einrichtung einer neu angemieteten Wohnung).

Ein solches Finanzierungserfordernis besteht gerade dann nicht, wenn eine Wohnung unmittelbar nach der Veräußerung im Rahmen eines Mietverhältnisses weiterbenutzt wird. Das BFG ging davon aus, dass im konkreten Fall nämlich keine höheren Belastungen durch Erwerb von Eigentum bzw. Aus-

stattung einer neuen Mietwohnung entstanden, sondern dass beabsichtigt wurde, die durch den Verkauf der Eigentumswohnung freiwerdenden Mittel für andere Zwecke verwenden zu können (beispielsweise zur Entschuldung von auf der Liegenschaft befindlichen Lasten). Im Endeffekt ist die Hauptwohnsitzbefreiung bei Weiterbenutzung der veräußerten Wohnung (als Hauptwohnsitz) nicht anwendbar – daran ändert auch nichts, dass die Hauptwohnsitzbefreiung im Falle der Veräußerung und nachgehender Nutzung als Nebenwohnsitz zur Anwendung kommen würde. Ob der Verfassungsgerichtshof den von der Steuerpflichtigen ins Treffen geführten Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz teilt und somit eine Befreiung von der Immobilienertragsteuer trotz Beibehaltung des Hauptwohnsitzes ermöglicht, bleibt allerdings abzuwarten.



Später Entschluss zum gewerblichen Grundstückshandel reicht laut BFG aus

Ob Immobilienveräußerungen als gewerblicher Grundstückshandel eingeordnet werden oder aus dem Privatvermögen heraus erzielt werden, bringt unterschiedliche steuerliche Konsequenzen mit sich – nicht zuletzt die Möglichkeit der Geltendmachung der Herstellerbefreiung würde im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels ins Leere laufen. Die Herstellerbefreiung führt zur Befreiung von Gewinnen aus der Veräußerung eines selbsthergestellten Gebäudes im Rahmen der Immobilienertragsteuer; der Grund und Boden bleibt steuerpflichtig sofern nicht auch die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung vorliegen.

Das BFG hatte sich (GZ RV/1100486/2016 vom 11.6.2018) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem auf einer Liegenschaft, welche ursprünglich mit der Absicht, eine Grundreserve für sich und die eigenen Kinder schaffen zu wollen, zehn Jahre später mehrere Eigentumswohnungen errichtet und an Dritte veräußert wurden. Im Zuge der Errichtung der Eigentumswohnungen war von den beiden Liegenschaftseigentümern zwecks Projektabwicklung und auch aus Haftungsüberlegungen eine „Wohnbau-GmbH“ gegründet worden. Die beiden natürlichen Personen – zugleich Gesellschafter der Wohnbau-GmbH – blieben die Eigentümer der Wohnungen und waren der Ansicht, dass der Verkauf der Wohnungen aus ihrem Privatvermögen heraus erfolgte. Die Herstellerbefreiung sei daher anzuwenden, nicht zuletzt deshalb, da die beiden Liegenschaftseigentümer in sämtlichen Kaufverträgen mit den Wohnungskäufern als Verkäufer genannt waren.

Bei der Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel einerseits und Vermögensverwaltung andererseits, sprechen im vorliegenden Fall folgende Aspekte grundsätzlich für den gewerblichen Grundstückshandel. Generell ist ein Gewerbebetrieb durch eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene, als Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellende Tätigkeit gekennzeichnet.

- Erfolgreiches Bemühen um Erteilung einer Baubewilligung,
- Errichtung der Wohnbau-GmbH als Bauträger GmbH,
- Erstellung eines Nutzwertgutachtens mit anschließender Parifizierung und daraus resultierende, zusätzliche wertsteigernde Maßnahmen,
- planmäßiger gezielter Verkauf der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten (konkret 11 Wohnungen innerhalb etwas weniger als einem halben Jahr),
- Bewerbung der Wohnungen auf einer eigens eingerichteten Homepage (inklusive Details zu Lage, Baufortschritt, Bauqualität etc.).

Mit Verweis auf ältere Rechtsprechung betonte das BFG, dass die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen dann keine Vermögensverwaltung mehr ist, sondern gewerblichen Grundstückshandel darstellt, wenn die Vermögensverwertung anstelle der Vermögensnutzung in den Vordergrund tritt. Dabei muss auch auf die Besonderheiten von (bebauten) Grundstücken Rücksicht genommen werden – etwa die Notwendigkeit einer Mehrjahresbetrachtung, da Grundstücke typischerweise nur unregelmäßig und in einer geringen Zahl von Fällen erworben und wieder abgesetzt werden.

Im konkreten Fall ist vollumfänglich steuerpflichtiger gewerblicher Grundstückshandel bei den beiden natürlichen Personen auch dann gegeben, wenn der Wille zum planmäßigen Abverkauf erst nach der Errichtung der Wohnungen entstanden ist. Dem BFG folgend ist es nämlich für gewerblichen Grundstückshandel nicht notwendig, dass die Veräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden ist. Der Umstand, dass im Zeitpunkt der Bebauung zwei Wohnblöcke mit insgesamt 14 Wohnungen sowie Garagen- und Abstellplätzen errichtet werden sollten, spricht überdies gegen eine Eigennutzung durch die beiden Liegenschaftseigentümer und folglich für gewerblichen Grundstückshandel.



Steuertermine für Herabsetzungsanträge und Anspruchsverzinsung

Wie jedes Jahr gilt es folgende Fristen zum 30. September 2019 bzw. ab 1. Oktober 2019 zu beachten:

Bis spätestens 30. September 2019 können noch Herabsetzungsanträge für die Vorauszahlungen 2019 für Einkommen- und Körperschaftsteuer beim zuständigen Finanzamt gestellt werden. Wesentliche Bestandteile eines Antrags sind die schlüssige Begründung der gewünschten Herabsetzung der Vorauszahlung sowie eine Prognoserechnung, in der das voraussichtliche Einkommen nachgewiesen werden kann. Um eine Nachzahlung im Zuge der Veranlagung 2019 oder Anspruchszinsen zu vermeiden, sollte die Prognoserechnung jedenfalls realistisch gestaltet sein.

Stichwort Anspruchszinsen: mit 1. Oktober 2019 beginnen für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht bescheidmäßig veranlagten ESt- oder KSt-Ansprüche des Veranlagungsjahres 2018 Anspruchszinsen zu laufen. Da

der Basiszinssatz nach wie vor -0,62 % beträgt, beläuft sich der Anspruchszinssatz auf 1,38 %. Bekanntermaßen ist er mit 2 % über dem Basiszinssatz festgesetzt. Die Anspruchsverzinsung gleicht Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, welche durch die spätere Bezahlung der Nachforderung bzw. durch das spätere Wirksamwerden der Gutschrift in Abhängigkeit von dem Zeitpunkt der Steuerfestsetzung entstehen. Der Problematik der Nachforderungszinsen (negative Anspruchsverzinsung) kann regelmäßig dadurch entgangen werden, indem vor dem 1. Oktober (2019) eine Anzahlung an das Finanzamt in Höhe der erwarteten Nachzahlung geleistet wird. Wurde dies bislang verabsäumt, so tritt trotzdem keine Belastung ein, so lange die Nachforderungszinsen 50 € nicht übersteigen. Im Übrigen können Anspruchszinsen maximal für einen Zeitraum von 48 Monaten festgesetzt werden – Relevanz hat dies z.B. wenn ein mehrjähriges Beschwerdeverfahren verloren

geht. Zwecks Vermeidung von Anspruchszinsen ist es unter Umständen ratsam, noch vor Ablauf des vor allem von der erwarteten Nachforderung abhängigen „zinsfreien Zeitraums“ eine entsprechende Zahlung an das Finanzamt zu leisten (Bezeichnung „E 1-12/2018“ bzw. „K 1-12/2018“). Dennoch anfallende Anspruchszinsen sind steuerlich nicht abzugsfähig. Anspruchszinsen können auch Gutschriftszinsen sein, welche nicht steuerpflichtig sind. Schließlich ist noch zu beachten, dass durch (zu) hohe Vorauszahlungen keine Zinsen lukriert werden können, da Guthaben wie Rückstände auf dem Abgabekonto von der Verzinsung ausgenommen sind.