

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Lohndumping

- Verwaltungsstrafe wegen Zahlungsschwierigkeiten?

Einkommensteuer

- Verträge zwischen nahen Angehörigen
- Wertminderungen von Betriebsgebäuden
- Einkünfte von GmbH-Gesellschaftern

Umsatzsteuer

- Abgrenzung zwischen Errichtung und Abbruch
- Das „missglückte“ innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft

Erdgasabgabe

- Keine generelle Befreiung für Biogas

Jahresabschluss

- Die Fortführungsannahme in der Rechnungslegung



Linde

Wertminderungen von Betriebsgebäuden

Keine Ausgleichsbeschränkung im Fall einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung

SABINE KANDUTH-KRISTEN / GUDRUN FRITZ-SCHMIED*



Für Teilwertabschreibungen (TWA) von dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegenden Grundstücken normiert § 6 Z 2 lit d EStG Ausgleichsbeschränkungen, die jedoch die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) nicht erfassen. Aus diesem Grund kommt der Abgrenzung zwischen TWA und AfaA bei Betriebsgebäuden natürlicher Personen und von Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallen,¹⁾ seit 1. 4. 2012 verstärkte Bedeutung zu.

1. Ausgleichsbeschränkung des § 6 Z 2 lit d EStG bei Betriebsgebäuden



Bei bebauten Grundstücken stellen Grund und Boden und Gebäude zwei selbständige Wirtschaftsgüter dar, deren Wertentwicklung ertragsteuerlich gesondert zu beurteilen ist (Abkehr von der sogenannten Einheitstheorie mit 1. 4. 2012).²⁾ Bei Betriebsgebäuden ist daher eine AfaA oder eine TWA bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig davon vorzunehmen, ob und in welcher Höhe im Grund und Boden stille Reserven vorhanden sind (keine Saldierung der Substanzverluste im Gebäude mit stillen Reserven im Grund und Boden).³⁾

Gem § 6 Z 2 lit d EStG sind *Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung* von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebs zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 60 % ausgeglichen werden.⁴⁾ Dies betrifft TWA und Veräußerungsverluste von Grund und Boden und von Betriebsgebäuden sowie von grundstücksgleichen Rechten. Die Ausgleichsbeschränkung trägt der Tatsache Rechnung, dass Wertsteigerungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG (Veräußerungsgewinne, Zuschreibungen) auch im betrieblichen Bereich dem besonderen Steuersatz von 30 % (ab 1. 1. 2016) und nicht dem progressiven Tarif unterliegen.⁵⁾

Die *Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung* ist in § 8 Abs 4 EStG geregelt. Sie gilt als Sonderfall der Absetzung für Abnutzung gem § 7 EStG und ist folglich auch nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zulässig. Bei bebauten Grundstücken kommt eine AfaA daher bloß für das Gebäude in Betracht (anwendbar ist sie auch bei abnutzbaren grundstücksgleichen Rechten). Sie ist weder vom Wortlaut noch vom Telos der Bestimmung des § 6 Z 2 lit d EStG erfasst und *unterliegt daher nicht den dort normierten Ausgleichsbeschränkungen*. Bei Be-

*) Dr. Sabine Kanduth-Kristen ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Dr. Gudrun Fritz-Schmied ist ao. Universitätsprofessorin in der Abteilung Finance & Accounting desselben Instituts.

1) Auf Körperschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen, ist § 6 Z 2 lit d EStG nicht anwendbar.

2) Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 38; Rz 2633 EStR.

3) Vgl Mühlehner in Hofstätter/Reichel, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 8 Rz 6; Rz 2634 EStR.

4) Vgl dazu Jakom/Laudacher, EStG⁹, § 6 Rz 100; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG (53 Lfg, Dezember 2012) § 6 Z 2 Rz 16 ff.

5) Grundstücke, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 3 Z 1 bis 4 EStG nicht anwendbar ist, sind von der Ausgleichsbeschränkung nicht betroffen. Dies betrifft insbesondere Grundstücke des Umlaufvermögens (Z 1) und Grundstücke im Betriebsvermögen von sogenannten Immobilienentwicklern (Z 2).

triebsgebäuden und abnutzbaren grundstücksgleichen Rechten, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, ist eine AfaA daher ohne Einschränkungen steuerlich als Aufwand verrechenbar. Dies lässt sich uE auch dadurch begründen, dass die AfaA die laufende AfA ergänzt und daher steuerlich ebenso wie die laufende AfA zu behandeln ist.

2. Anwendungsvoraussetzungen und Verhältnis von Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und Teilwertabschreibung

2.1. Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

Eine AfaA kommt nur für abnutzbares Anlagevermögen in Betracht und trägt einer Substanzeinbuße (technischen Abnutzung) oder einer Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftlichen Abnutzung) Rechnung.⁶⁾ Grund und Boden ist einer AfaA mangels Abnutzbarkeit nicht zugänglich. Eine AfaA setzt eine durch technische, wirtschaftliche oder rechtliche Faktoren bedingte außergewöhnliche Abnutzung voraus. Sie muss folglich durch ein nicht vorhersehbares Ereignis ausgelöst werden und zu einem durch Nutzungseinschränkung bedingten Wertverzehr führen, der durch die Normal-AfA nicht abgebildet wird (sprunghafte Abnutzung).⁷⁾ Als technischer Faktor kommt zB eine Beeinträchtigung der Substanz durch Beschädigung oder Zerstörung des Wirtschaftsguts in Betracht, als wirtschaftlicher Faktor die Beeinträchtigung der Nutzbarkeit, zB infolge von Unrentabilität bzw Änderungen am Absatzmarkt wie Absinken der Nachfragemenge.⁸⁾ Eine auf rechtliche Komponenten zurückzuführende Einschränkung der Nutzbarkeit kann sich zB hinsichtlich der im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehenden Mieterinvestitionen aus der vorzeitigen Aufkündigung eines Bestandverhältnisses oder auch bei Konkurs des Vermieters ergeben.⁹⁾ Ausschlaggebend für die Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts ist der Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs, daher kommt eine AfaA bei Erwerb eines bereits desolaten Wirtschaftsguts nicht in Betracht.¹⁰⁾ Die außergewöhnliche Abnutzung muss nach herrschender Ansicht zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer führen.¹¹⁾ Kein Grund für eine AfaA liegt bei falscher Schätzung der Nutzungsdauer oder bei Änderung des Nutzungseinsatzes vor.¹²⁾ Eine Wertminderung aufgrund eines Preisverfalls führt nicht zu einer AfaA; dies wäre ein Grund für eine TWA.¹³⁾

Gründe bzw Beispiele für eine AfaA bei Gebäuden sind:

- Durch Nutzungseinschränkung bedingte Wertminderung infolge Beschädigung, nicht jedoch Wertminderung aufgrund eines Preisverfalls.
- Substanzverlust durch Beschädigung, Brand, Bruch oder Naturkatastrophen wie Muren, Sturm, Hochwasser, Erdbeben, aber auch durch übermäßige Benutzung.¹⁴⁾
- Verminderung der Nutzbarkeit durch geänderte Rentabilität bzw geändertes Nachfrageverhalten.

⁶⁾ Näher dazu Doralt in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 53 ff; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 8 Rz 6; *Winkler* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (Stand 1. 5. 2015) § 8 Anm 33 f; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 8 Rz 56 ff; *Fritz-Schmied*, Die differenten Anwendungsvoraussetzungen der AfaA und der Teilwertabschreibung, RWZ 2001, 21 (21 f).

⁷⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 8 Rz 49.

⁸⁾ Vgl *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (22); zur gesunkenen Rentabilität vgl *Perl*, Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung wegen gesunkener Rentabilität? RdW 2008, 742.

⁹⁾ Vgl Rz 3202 EStR zur AfaA eines abnutzbaren Mietrechts; VwGH 31. 3. 2011, 2008/15/0150.

¹⁰⁾ Vgl BFH 14. 1. 2004, IX R 30/02; 8. 4. 2014, IX R 7/13.

¹¹⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, EST-HB, § 8 Rz 49; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 8 Rz 6; Rz 3199 EStR zur außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung; ablehnend dagegen *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 61, wonach sich auch ohne Änderung der Nutzungsdauer die Rentabilität ändern könne; ebenso *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (22).

¹²⁾ Vgl näher *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 8 Rz 58.

¹³⁾ Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 54.

¹⁴⁾ Vgl *Beiser*, Gebäude: Teilwertabschreibung oder außergewöhnliche Absetzung, ÖStZ 2010, 77; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 56.

- Mangelhafte oder unterlassene Instandhaltungen können zu einer AfaA führen, wenn dadurch die Nutzungsdauer zweifelsfrei wesentlich verkürzt wird; keine AfaA kommt jedoch bei Nachholung der Instandhaltungsaufwendungen in Betracht.¹⁵⁾
- Die erkennbare Verkürzung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes durch Gefährdung aufgrund der Abtragung des Nachbargebäudes kann eine AfaA rechtfertigen.¹⁶⁾

Die AfaA gem § 8 Abs 4 EStG ergänzt nach herrschender Ansicht die Afa gem § 7 EStG. Im Jahr der AfaA ist daher zunächst eine Normal-Afa und danach eine AfaA vorzunehmen.¹⁷⁾ Der sich ergebende Restbuchwert ist auf eine neu festzusetzende Restnutzungsdauer zu verteilen.¹⁸⁾ Es bestehen jedoch gem Rz 3201 EStR 2000 aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, nach Vornahme einer AfaA die bisherige Afa beizubehalten. Nach dem Gesetzeswortlaut ist eine AfaA zulässig, es besteht daher ertragsteuerlich ein *Wahlrecht*.¹⁹⁾ Die AfaA ist in dem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, in dem die außergewöhnliche Abnutzung eingetreten ist, dh in dem die Gründe eingetreten sind oder hätten auffallen müssen.²⁰⁾ Eine Nachholung der AfaA ist nicht zulässig.²¹⁾

2.2. Teilwertabschreibung

Eine *Teilwertabschreibung* gem § 6 Z 1 EStG erfasst bei abnutzbarem Anlagevermögen (anders als die AfaA) Wertminderungen, die auf Preisänderungen (am Beschaffungsmarkt) zurückzuführen sind.²²⁾ Eine TWA bei Gebäuden kommt ertragsteuerlich nach Ansicht der Finanzverwaltung in Rz 2633 EStR 2000 nur in Betracht, wenn der Wert zum Bilanzstichtag nachweislich gesunken ist (Nachweis zB durch ein Bewertungsgutachten). Der nach Vornahme der TWA verbleibende Buchwert ist linear auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.²³⁾ Im Jahr einer TWA ist nach – uE unzutreffender – herrschender Ansicht ertragsteuerlich keine laufende Afa möglich.²⁴⁾ Für Zwecke der TWA ist allerdings vom Buchwert nach Vornahme einer Afa gem §§ 7 und 8 EStG auszugehen, konzeptionell ist daher uE der Ansatz einer Afa mit Ergänzung um eine TWA in Höhe der verbleibenden betragslichen Differenz vorzuziehen.²⁵⁾ Vor dem Hintergrund der eingeschränkten Ausgleichsfähigkeit von TWA bei Gebäuden, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, ist diese Unterscheidung materiell von Bedeutung.

2.3. Verhältnis von Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und Teilwertabschreibung

Eine AfaA setzt voraus, dass die Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsguts (dauerhaft²⁶⁾) eingeschränkt wird. Eine Teilwertabschreibung gem § 6 EStG erfasst da-

¹⁵⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 8 Rz 54.2; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 8 Rz 6; Rz 3202 EStR.

¹⁶⁾ Vgl *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 65, sowie *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 8 Rz 6; jeweils mit Hinweis auf VwGH 18. 3. 1980, 3133/79.

¹⁷⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 8 Rz 52; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 64/1.

¹⁸⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 8 Rz 52.

¹⁹⁾ Siehe dazu näher *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 8 Rz 63.

²⁰⁾ Vgl VwGH 31. 3. 2011, 2008/15/0150.

²¹⁾ Vgl Rz 3197 EStR; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 64; siehe dazu aber auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 8 Rz 63 und 64, betreffend AfaA-Wahlrecht, das allerdings bei § 5-Gewinnermittlung nur gelten kann, wenn der beizulegende Wert über dem steuerlichen Buchwert nach AfaA liegt.

²²⁾ Vgl dazu *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (22).

²³⁾ Vgl Rz 3112 EStR; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 7 Rz 31.

²⁴⁾ Vgl Rz 3112 EStR; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg, Jänner 2015) § 7 Rz 2; *Doralt/Ruppe/Mayr*, Steuerrecht I (2011) Rz 437: Die Teilwertabschreibung umfasst nach dieser Ansicht auch die laufende Afa.

²⁵⁾ Vgl auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 7 Rz 44; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (13. Lfg, September 2009) § 7 Rz 58.

²⁶⁾ Vgl *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 54 und 57.

gegen bei abnutzbarem Anlagevermögen Wertminderungen, die unmittelbar auf Marktpreisänderungen zurückzuführen sind. Gründe für eine AfaA führen aber idR auch zu einem niedrigeren Teilwert und rechtfertigen eine Teilwertabschreibung.²⁷⁾ Der AfaA kommt ertragsteuerlich nach herrschender Ansicht gegenüber einer Teilwertabschreibung der *Vorrang* zu, weil die TWA vom Buchwert nach Vornahme einer AfaA gem §§ 7 und 8 EStG ausgeht und diesen dem Teilwert gegenüberstellt.²⁸⁾ Die Vornahme einer AfaA kann auch zu einem unter dem Teilwert liegenden Wertansatz führen, wenn zB die Nutzung beeinträchtigt wurde, die (marktpreisbasierten) Wiederbeschaffungswerte aber gestiegen sind.²⁹⁾ Umgekehrt kann, wenn der Teilwert unter dem Buchwert nach Vornahme der AfaA liegt, zur AfaA eine TWA hinzutreten. Ist eine AfaA nicht zulässig (zB bei Grund und Boden; nach der Verwaltungspraxis auch beim Firmenwert), ist der Wertminderung insgesamt durch eine TWA Rechnung zu tragen.

Bislang war die Unterscheidung insb bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG wesentlich, weil eine Teilwertabschreibung bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG nicht zulässig ist, eine AfaA hingegen vorgenommen werden darf. Umgekehrt wird von der Finanzverwaltung bei gesetzlich vorgegebener Nutzungsdauer eine AfaA nicht für zulässig gehalten, eine Teilwertabschreibung hingegen schon (so zB beim Firmenwert gem § 8 Abs 3 EStG; bei Kfz soll die Mindestnutzungsdauer gem § 8 Abs 6 EStG nach Ansicht der Finanzverwaltung AfaA und TWA ausschließen).³⁰⁾ Ab 1. 4. 2012 ist die Unterscheidung nunmehr auch deshalb wesentlich, weil § 6 Z 2 lit d EStG die AfaA nicht erfasst (siehe Pkt 1.).

3. Folgen im Rahmen der einzelnen Gewinnermittlungsarten

3.1. Gewinnermittler nach § 4 Abs 3 EStG

Im Rahmen einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert nicht zulässig, es steht bei Vorliegen der Voraussetzungen ausschließlich das Instrument der AfaA zur Verfügung. § 6 Z 2 lit d EStG greift hinsichtlich der AfaA von Gebäuden und abnutzbaren grundstücksgleichen Rechten nicht.

3.2. Gewinnermittler nach § 4 Abs 1 EStG

Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG besteht ein Wahlrecht sowohl für den Ansatz des niedrigeren Teilwerts gem § 6 Z 1 EStG als auch für die Vornahme einer AfaA gem § 8 Abs 4 EStG (siehe dazu Pkt 2.1. und 2.2.). Im Fall der Wertminderung eines Gebäudes oder eines abnutzbaren grundstücksgleichen Rechts ist für die Frage der Anwendbarkeit des § 6 Z 2 lit d EStG nach dem die Wertminderung auslösenden Ereignis zu differenzieren und genau zwischen TWA und AfaA zu unterscheiden. Mindert das Ereignis direkt und unmittelbar den Wert, ist dem durch eine TWA Rechnung zu tragen, und § 6 Z 2 lit d EStG kommt zum Tragen. Ist das Absinken des Teilwerts jedoch bloß mittelbare Konsequenz einer verminderten Nutzbarkeit in dem unter Pkt 2.1. beschriebenen Sinne, liegt eine AfaA vor, und § 6 Z 2 lit d EStG greift nicht.³¹⁾

²⁷⁾ Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 54.

²⁸⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 6 Rz 53; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 54, wonach es jedoch tatsächlich gleichgültig sei, ob der Wertansatz mit einer TWA oder einer AfaA begründet wird; *Bertl/Hirschler*, Das Verhältnis von (a)pAvA, Teilwertabschreibung und AfaA, RWZ 1995, 158 (158 f); *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (23 f).

²⁹⁾ Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (12. Lfg, September 2008) § 8 Rz 54, der allerdings dieses Ergebnis, jedenfalls im Anwendungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips, für problematisch hält.

³⁰⁾ Vgl Rz 3194 und Rz 3214 EStR; dazu *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹, § 8 Rz 50 und 79.

³¹⁾ Zu der Differenzierung vgl *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (22).

Bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG darf der Bilanzansatz bei abnutzbaren Anlagegütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, gem § 6 Z 1 letzter Satz EStG nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen (uneingeschränkter Wertzusammenhang). Eine nachfolgende Gebäudezuschreibung ist somit unzulässig.

3.3. Gewinnermittler nach § 5 EStG

Eine unternehmensrechtlich bei Gebäuden (sowie abnutzbaren grundstücksgleichen Rechten) vorzunehmende außerplanmäßige Abschreibung kann steuerlich als AfaA gem § 8 Abs 4 EStG oder als TWA gem § 6 Z 1 EStG ihren Niederschlag finden. Die unternehmensrechtliche außerplanmäßige Abschreibung setzt einen dauerhaft unter den Buchwert gesunkenen beizulegenden Wert voraus. Über das Maßgeblichkeitsprinzip schlägt das unternehmensrechtliche Abwertungserfordernis auf das Steuerrecht durch, ein Wahlrecht zur Vornahme einer TWA oder AfaA besteht daher, anders als bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG, nicht. Unternehmensrechtlich wird – anders als im Steuerrecht – nicht nach den Ursachen für ein Absinken des beizulegenden Wertes differenziert, ein spezifisches Bewertungsinstrument analog zur AfaA ist nicht vorgesehen.³²⁾ Daraus können sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach Unterschiede zwischen Unternehmens- und Steuerrecht ergeben, denn die unternehmensrechtliche Wertuntergrenze des beizulegenden Werts begrenzt weder die Höhe der AfaA noch jene der AfaA.³³⁾ Eine AfaA, die zu keiner unternehmensrechtlich zu erfassenden Wertminderung führt, liegt nicht im Anwendungsbereich der Maßgeblichkeit und kann vom Steuerpflichtigen wahlweise in Anspruch genommen werden. Eine infolge einer AfaA hervorgerufene Wertminderung unter den beizulegenden Wert berechtigt (nur) in Höhe des Unterschiedsbetrags³⁴⁾ zur wahlweisen Geltendmachung der AfaA. Liegt hingegen der beizulegende Wert unter dem durch die AfaA eingetretenen Wertverfall, muss verpflichtend auf den niedrigeren Ansatz abgewertet werden. Für steuerliche Zwecke ist zur Bestimmung der Rechtsfolgen jedenfalls die Ursache der Wertminderung, wie in Pkt 2. beschrieben, zu untersuchen. Liegt steuerlich eine TWA vor, kommt § 6 Z 2 lit d EStG zum Tragen; liegt eine AfaA vor, greift § 6 Z 2 lit d EStG nicht.

Erfolgt unternehmensrechtlich eine Zuschreibung, ist diese dem Grunde nach auch steuerlich relevant. Die unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht schlägt gem § 6 Z 13 EStG idF RÄG 2014 voll auf das Steuerrecht durch.³⁵⁾ Die Zuschreibung ist steuerlich mit den seinerzeitigen (ggf fortgeschriebenen, dh um die AfaA reduzierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschränkt.³⁶⁾ Die unternehmensrechtlich zu berücksichtigende Wertaufholung kann aus steuerlicher Sicht sowohl eine vorangehende Teilwertabschreibung, aber auch eine vorangehende AfaA,³⁷⁾ die unternehmensrechtlich als außerplanmäßige Abschreibung ihren Niederschlag gefunden hat, betreffen. Eine Identität der Gründe ist nicht erforderlich. Die Zuschreibung ist jedoch stets an eine Werterholung geknüpft. Dies setzt im Fall einer vorangehenden AfaA eine hierdurch hervorgerufene Wertminderung voraus, der (aus welchen Gründen auch immer) eine Werterholung nachfolgt. Bei Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG unterliegt die

³²⁾ Vgl *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (23).

³³⁾ Vgl *Fritz-Schmied*, RWZ 2001, 21 (23 f).

³⁴⁾ Bis zum beizulegenden Wert wird die durch die AfaA hervorgerufene Wertminderung verpflichtend erfasst.

³⁵⁾ Vgl *Jakom/Laudacher*, EStG⁹, § 6 Rz 202. Zum Maßgeblichkeitsprinzip iZm einer unternehmensrechtlichen Zuschreibung vgl *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, Wertaufholung im Unternehmensrecht und Maßgeblichkeit gem § 6 Z 13 EStG – Geltung dem Grunde und der Höhe nach?, in Druck.

³⁶⁾ Vgl dazu näher *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, Wertaufholung, in Druck.

³⁷⁾ Dies könnte zB der Fall sein, wenn sich nach einer Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung die Rentabilität des Wirtschaftsguts wieder erhöht.

Wertsteigerung aufgrund der Zuschreibung dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG. Der um die Zuschreibung erhöhte Buchwert ist bei Gebäuden und abnutzbaren grundstücksgleichen Rechten auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

i

Auf den Punkt gebracht

Ab 1. 4. 2012 ist im Fall einer Wertminderung von Gebäuden und abnutzbaren grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 Abs 1 EStG, die sich im Betriebsvermögen natürlicher Personen oder nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallender Körperschaften befinden, eine genaue Differenzierung zwischen Teilwertabschreibungen und Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorzunehmen. Die Ausgleichsbeschränkung des § 6 Z 2 lit d EStG trifft lediglich Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert. Eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung ist davon nicht erfasst. Spätere Zuschreibungen (bei Gewinnermittlung gem § 5 EStG) unterliegen dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG.

Anforderungen an eine Prognoserechnung

Norm: § 1 Abs 2 Z 3 LVO.

Entscheidung: BFG 16. 8. 2016, RV/2100481/2013, Revision nicht zugelassen.

(*B. R.*) – Werden bei einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung (hier: Vermietung eines Ferienappartements) Verluste erzielt und ergeben sich deshalb Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft, so hat der sich Betätigende eine Prognose mittels Prognoserechnung darüber abzugeben, dass die Betätigung unter der Annahme gleichbleibender Bewirtschaftung (Tätigkeit) nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Die Prognose hat neben den zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben auch die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten Ergebnisse zu umfassen. Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen des sich Betätigenden. Der sich Betätigende hat daher bei der Prognoserechnung typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Hat der sich Betätigende die Art der Tätigkeit zwischenzeitlich geändert, so gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet und eine neue Betätigung als begonnen. In diesem Fall ist sowohl für die beendete Betätigung als auch – bei Zweifeln an der Einkunftsquelleneigenschaft – für die neue Tätigkeit eine Prognose zu erstellen. Die abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen.

Die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine durch die Abgabenbehörde auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Neben bereits veranlagten bzw erklärten Jahren sind fundierte Prognosen heranzuziehen. Bleiben die tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen zurück bzw treten im Beobachtungszeitraum höhere als die prognostizierten Ausgaben auf, so ist es gerechtfertigt, die Prognoserechnung in Zweifel zu ziehen. Eine Prognoserechnung darf nicht von den zu Beginn der Betätigung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognoserechnung, die bereits für die ersten Jahre der Betätigung in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der gewählten Bewirtschaftungsart tatsächlich eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Art zu erbringen.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE ONLINEZUGANG
UND APP ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO 20 % GÜNSTIGER

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App
(92. Jahrgang 2017, Heft 1-36)

EUR 268,-
Statt EUR 335,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahres möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53