

## **GCT-SIB - STEUER-INFORMATIONEN**

Ausgabe 07/2019

### **Inhaltsverzeichnis**

#### **Steuerrecht**

1. Pensionsrückstellungen im Steuerrecht – Angemessenheit und Abfertigungsmöglichkeiten\*\*
2. Investitionszuschüsse – Bilanzierung und Anhangsangaben (§ 5 Abs. 1 Gewinnermittlung)\*\*
3. Abzugsfähigkeit von Strafverfahrenskosten\*\*
4. Vorsteuerabzug und Rechnungsmängel\*

#### **Immobiliensteuerrecht**

5. Immobilienertragsteuer – Aufgabe des Hauptwohnsitzes als zwingende Voraussetzung
6. Liebhaberei und Gewinnerzielungsabsicht\*\*

\* Quellen: Umsatzsteuer Aktuell\* und Bilanzbuchhalterinfo\*\*, Bilanz-Verlag



# 1. Pensionsrückstellungen im Steuerrecht – Angemessenheit und Abfertigungsmöglichkeit

Eine Rückstellungsbildung bei Bilanzierern ist möglich für direkte Leistungszusagen in Rentenform gem. Bundespensionsgesetz (BPG) sowie für schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen in Rentenform, die keine über § 8 und § 9 des BPG hinausgehenden Widerrufs- Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln enthalten.

## Vorschriften für die Bildung einer Pensionsrückstellung

1. Bildung nach den anerkannten Regeln der **Versicherungsmathematik**
2. Bildung **erstmalig im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage**; Veränderungen der Pensionszusage sind wie neue Zusagen zu behandeln.
3. Bildung nach dem **Ansammlungsverfahren**
4. Die zugesagte Pension darf **80 % des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen**.
5. Es ist ein **Rechnungszinsfuß von 6 %** zugrunde zu legen.

## Die Angemessenheit der Pensionszusage

Bei der Angemessenheitsprüfung sind der **Aktivbezug und die Pensionserwartung einheitlich zu betrachten**. Zum laufenden Aktivbezug gehören auch Bezüge gem. §§ 67 und 68 EStG, sofern sie bei der Pensionszusage mitberücksichtigt werden und nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen.

Ergibt die Überprüfung, dass die **Gesamtausstattung** (Aktivbezug zuzüglich Pensionserwartungen) bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften **unangemessen** ist, so ist bei der Pensionszusage eine **verdeckte Ausschüttung** gem. § 8 Z 2 KStG anzusetzen.

Ist die Pensionszusage **bereits dem Grunde nach unangemessen** (z.B. hohes Alter des Pensionsberechtigten im Zeitpunkt der Zusage; VwGH vom 08.11.1983, 83/14/0101), ist die **Rückstellungsbildung zur Gänze nicht anzuerkennen**.

Ist die Pensionszusage dem Grunde nach steuerlich zu berücksichtigen, ist noch zu überprüfen, ob die **Höhe der Pensionszusage** steuerlich zu gewähren ist. Dabei gilt als **Grundregel**, dass die **Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit** führen darf. Die zugesagte Pension einschließlich der Pension aus der Sozialversicherung darf den Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts nicht übersteigen (VwGH 08.11.1983, 83/14/0101). Hinsichtlich des angemessenen Teiles ist die Rückstellungsbildung anzuerkennen, der **unangemessene Teil der Pensionsrückstellung** ist als **verdeckte Ausschüttung** zu behandeln.

Bei einer **Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn** gilt **seit 01.01.2018** Folgendes:

Es erfolgt ein **Abstellen auf die tatsächliche Höhe des letzten laufenden Aktivbezuges**. Bei einer **Pensionszusage ohne Aktivlohn ist eine Rückstellungsbildung nicht möglich**. Bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist der tatsächliche Lohn für die Rückstellungsbildung maßgebend.

## Abfindungsmöglichkeit einer Pensionsrückstellung

Eine steuerlich anzuerkennende Pensionsrückstellung liegt vor, wenn die Pensionszusage eine nach dem BPG wirksame Abfindungsmöglichkeit mindestens in Höhe der nach gem. § 14 Abs. 6 EStG berechneten Rückstellung erlaubt. Die Abfindungsmöglichkeit einer primär auf Renten lautenden, im Leistungsfall des Alters bereits entstandenen Anspruches in Höhe seines Barwertes ist – auch für Pensionszusagen außerhalb des BPG – unschädlich (UFS 25.03.2008, RV/0011-K/05).

**Vor Beendigung der Aktivitätszeit des Arbeitnehmers ist eine eventuelle Abfindungsmöglichkeit nur bei außergewöhnlichen Umständen zulässig**. Mangels Unwiderruflichkeit ist eine Rückstellungsbildung **jedenfalls dann nicht zulässig, wenn das Unternehmen vor Pensionseintritt die Verpflichtung zur Pensionszahlung in der**

zugesagten Höhe jederzeit einseitig ohne besonderen Grund ablösen kann (UFS 04.03.2004, RV/0437-L/02).

## 2. Investitionszuschüsse – Bilanzierung und Anhangsangaben (§ 5 Abs. 1 Gewinnermittlung)

Arten von Investitionszuschüssen:

- Je nachdem, welcher Vorgang bezuschusst wird, ist zwischen **Investitionszuschuss** und **Aufwandszuschuss** zu unterscheiden.
- Je nachdem, ob eine Gegenleistung vorliegt, wird zwischen **unechtem Zuschuss** (erfolgt idR mit einer Gegenleistung) und **echtem Zuschuss** (wird ohne Gegenleistungsverpflichtung gewährt) unterschieden.
- Nach der Person des Zuschussgebers wird zwischen **privaten Zuschüssen**, **öffentlichen Zuschüssen** und **Gesellschafterzuschüssen**
- Hinsichtlich einer etwaigen Rückzahlungsverpflichtung ist zwischen **rückzahlbaren** und **bedingt rückzahlbaren** Zuschüssen zu unterscheiden. **Unbedingt rückzahlbare Zuschüsse** sind als Verbindlichkeit zu bilanzieren.

Hauptkategorie	Unterkategorie	Bilanzielle Behandlung
unbedingt rückzahlbar	unbedingt rückzahlbar	Verbindlichkeit
bedingt rückzahlbar	aufschiebend bedingt (die Verpflichtung der Rückzahlung entsteht erst mit Eintritt der Bedingung)	Zuerst ist von einem nicht rückzahlbaren Zuschuss auszugehen (=Forderung).
	auflösend bedingt (der Zuschuss ist rückzahlbar, bis eine Bedingung eintritt)	Ist solange als unbedingt rückzahlbarer Zuschuss zu behandeln (=Verbindlichkeit) bis die begünstigende Vereinbarung erfüllt ist.
nicht rückzahlbarer Zuschuss	nicht rückzahlbar	Ist bei Zusage bereits vor der tatsächlichen Vorteilsgewährung als Forderung zu aktivieren.

**Zeitpunkt der Erfassung von echten Zuschüssen:**

Bestehen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung und wurde der Zuschuss zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt, ist eine **Forderung** einzustellen.

Besteht ein Rechtsanspruch auf den Zuschuss, genügt für die Einstellung der Forderung die Antragstellung. Die Bewilligung ist keine Voraussetzung.

**Bilanzierung von Zuschüssen:**

### 1. Investitionszuschuss:

#### a) Bruttomethode

Einstellung des Zuschusses erfolgsneutral in gesonderten Passivposten zwischen Eigen- und Fremdkapital. Ertragswirksame Auflösung, verteilt über die Nutzungsdauer unter „übrige sonstige betriebliche Erträge“ bzw. als offener Korrekturposten zu den Abschreibungen der zuschussbegünstigten Anlagen.

## b) Nettomethode

Die Anschaffungskosten/Herstellkosten werden gekürzt. → Direkte Kürzung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung. Die Bruttomethode wird nach herrschender Lehre empfohlen!

### 2. Aufwandszuschüsse

sind **erfolgswirksam**, unter Beachtung des Saldierungsverbotes (§ 196 Abs. 2 UGB) zu erfassen. In der GuV kann der Ausweis entweder unter den „übrigen sonstigen betrieblichen Erträgen“ oder in einer Vorspalte offen abgesetzt von der betreffenden Aufwandsart erfasst werden. Betrifft der bereits erhaltene Zuschuss Aufwendungen **zukünftiger Perioden** → **passive Rechnungsabgrenzung!**

### 3. Gesellschafterzuschuss:

Die Vorschriften des §229 Abs. 2 Z 5 UGB sind zu beachten → Ausweis grundsätzlich als nicht gebundene Kapitalrücklage.

## Steuerliche Behandlung:

### 1. Investitionszuschüsse:

a) Von öffentlicher Hand gewährte Zuschüsse sind wie im UGB mit dem jährlichen „Auflösungsbetrag“ steuerpflichtig → Keine Mehr-Weniger-Rechnung

b) Private Zuschüsse sind im Normalfall im Jahr der Zusage steuerliche Einnahme.

### 2. Aufwandszuschüsse:

Die steuerliche Behandlung von Aufwandszuschüssen ist je Zuschuss gesondert zu prüfen! Teilweise besteht Steuerbefreiung.

**Anhangsangaben:** Im Anhang ist die Aufgliederung der Investitionszuschüsse nach den Posten des Anlagevermögens sowie die Entwicklung während des Geschäftsjahres darzustellen.

### Beispiel:

Die A-GmbH bekommt im Juli X0 einen öffentlichen Zuschuss iHv € 500,- für die Anlagegüter (ebenfalls angeschafft und in Betrieb genommen im Juli X0):

**Maschine A:** AK € 5.000,- | ND 10 Jahre | Zuschuss € 250,-

**Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) B:** AK € 3.000,- | ND 4 Jahre | Zuschuss € 150,-

**BGA C:** AK € 2.000,- | ND 3 Jahre | Zuschuss € 100,-

### Verbuchung:

Buchung bei Zahlungseingang des öffentlichen Zuschusses im Jahr X0

	Soll	Haben
(2) Zahlungsmittelkonto	€ 500	
an (9) Investitionszuschuss		€ 500
Abschreibung (Halbjahres-Abschreibung)		
(0) Maschine A		€ 250
(0) BGA B		€ 375
(0) BGA C		€ 334
(7) Abschreibungen	€ 959	
<b>Auflösung Investitionszuschuss</b>		
(9) Investitionszuschuss	€ 48	
An (4) Erträge aus der Auflösung		€ 48

#### Anhangsangabe:

Aufgliederung der Investitionszuschüsse:

	Stand 01.01.X0	Zugang	Verbrauch	Stand 31.12.X0
Maschine	0	250	12,50	237,50
BGA	0	250	35,50	214,50
<b>Summe</b>	<b>0</b>	<b>500</b>	<b>48,00</b>	<b>452,00</b>

### 3. Abzugsfähigkeit von Strafverfahrenskosten

Strafen und Geldbußen, die von einem Gericht, einer Verwaltungsbehörde oder einem Organ der EU verhängt werden, sind generell nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

Die **Verfahrenskosten** sind jedoch dann **abzugsfähig**, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist. Das gilt ebenso für Verfahrenskosten im Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung.

Kosten eines Zivilprozesses und eines Verwaltungsverfahrens sind abzugsfähig, soweit ein betrieblicher Zusammenhang gegeben ist (EStR, Rz 1621, Wartungserlass 2019).

### 4. Vorsteuerabzug und Rechnungsmängel

Die **strengen formalen Kriterien der Rechnungsmerkmale des § 11 UStG** wurden in der jüngeren Rechtsprechung des EuGHs und der daraus abgeleiteten Rechtsprechung des VwGH und des BFG zu Gunsten von materiell-rechtlichen Voraussetzungen **gemildert**. So kann der Vorsteuerabzug nicht allein auf Grund fehlender einzelner Rechnungsmerkmale versagt werden, sondern es ist auch darauf abzustellen, ob die der Rechnung zugrundeliegende Lieferung (sonstige Leistung) tatsächlich ausgeführt wurde, kein objektiv erkennbarer Vorsteuerbetrug vorliegt, die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer auch abgeführt wurde.

**Auch das neueste Erkenntnis des BFG, dem folgender Sachverhalt zugrunde liegt, reiht sich in diese neue Rechtsprechung ein:**

Im Zuge einer Außenprüfung im Jahr 2016 beim Unternehmer V (Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken) wurde bei 5 Rechnungen der für das Jahr 2013 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt € 19.320,- unter Hinweis auf vorliegende Rechnungsmängel versagt.

**Im Konkreten wurden folgende Rechnungsmängel festgehalten:**

Auf sämtlichen Rechnungen **fehlt die UID-Nummer des Empfängers**, bei drei Rechnungen die **UID-Nummer des Rechnungsausstellers** (im Folgenden KG) und auf sämtlichen Rechnungen **fehlt eine genaue Leistungsbeschreibung**. Es wurden nur allgemeine Begriffe wie Putz- und Trockenbauarbeiten, Fassadenarbeiten, Estricharbeiten sowie Pauschale nach Baufortschritt angeführt.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** wurde vor allem mit der EuGH-Rechtsprechung argumentiert. Der Vorsteuerabzug als integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems ist **nicht einzuschränken**, wenn die für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllten **materiellen Voraussetzungen erfüllt** sind. Außer der Tatbestand eines **betrügerischen** Verhaltens ist erfüllt und ein **objektives „darüber wissen müssen“** steht fest (EuGH 13.2.2014, C-18/13, Maks Pen). Im Urteil Barlis (EuGH 15.9.2016, C-516/14, Barlis 06) geht der EuGH sogar so weit, dass er meint „eine Steuerverwaltung könne nicht allein deshalb das Recht auf Vorsteuerabzug

verweigern, weil eine Rechnung nicht die in Art. 226 der 6. MwStSyst-RL aufgestellten Voraussetzungen erfüllt.“

### **Die abweisende Beschwerdeveorentscheidung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:**

Abermals wurde auf die formellen Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung gem. § 11 UStG verwiesen. Insbesondere auf die Bestimmung des § 11 Abs.1 Z 3 lit.c UStG, wonach eine Rechnung „die **Menge und die handelsübliche Bezeichnung** der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung“ zu enthalten hat. **Bloße Sammelbegriffe** oder **Gattungsbezeichnungen** stellen **keine** handelsübliche Bezeichnung dar und reichen daher nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 sprechen zu können.

Dem von V zitierten Urteil des EuGH vom 15.09.2016, C-516/14, Barlis 06, ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung mit einer grundsätzlich unzureichenden Beschreibung der Leistung dann zulässig ist, wenn die Abgabenbehörde aus **vom Leistungsempfänger beigebrachten Unterlagen** über **alle notwendigen Informationen** verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen. Diese Überprüfung ist jedoch auf Grund der in den Rechnungen enthaltenen Angaben wie „A-Conto Zahlung für Putz und Trockenarbeiten, Fassadenarbeiten etc.“ nicht möglich und dazu ergänzende Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Weiters hat gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 lit. b UStG eine Rechnung, deren Gesamtbetrag € 10.000,- übersteigt, die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte UID-Nummer zu enthalten. Der Leistungsempfänger ist nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Rechnung auch seine eigene UID-Nummer aufweist. Da die UID-Nummer des Leistungsempfängers auf den Rechnungen fehlt, war der Vorsteuerabzug auch aus diesem Grund zu versagen.

Der dagegen **eingebraachte Vorlageantrag** wiederholte im Wesentlichen die Begründung der ursprünglichen Beschwerde unter Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung, in welcher dieser zwischen formellen und materiellen Voraussetzungen unterscheidet und ein Vorsteuerabzug nicht allein deshalb versagt werden kann, weil nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt sind. Die **UID-Nummer dient zur Identifizierung insbesondere des Leistungserbringers** (vgl. EuGH 15.09.2016, C-518/14, Senatex). Auf zwei der fünf gegenständlichen Rechnungen ist die UID-Nummer des Leistungserbringers enthalten, sodass die materiell-rechtlich notwendige Identifizierung eindeutig erfolgt ist.

Um die formellen Mängel hinsichtlich der mangelnden Leistungsbeschreibung zu beseitigen, wurde, im Vorlageantrag **Angebote bzw. Nachverhandlungen dieser Angebote** hinsichtlich Fassade, Putz, Innenputz, Estrich sowie eine Fotosammlung der Fertigstellung vorgelegt.

Das Finanzamt legte daraufhin mit **Vorlagebericht den Vorlageantrag** zur Entscheidung dem BFG vor.

Auch im Vorlagebericht wurden durch die Abgabebehörde die bisherigen Ausführungen bekräftigt und hinsichtlich der Angebote ausgeführt, dass aus diesen wiederum nicht der gesamte Leistungsumfang der Arbeiten ersichtlich ist und diese außerdem von anderen Unternehmen stammen.

### **Entscheidung des BFG**

Unter Hinweis auf die neuere VwGH-Rechtsprechung, wonach **ein Vorsteuerabzug bei Vorliegen aller materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren ist** (vgl. VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068), wurde der **Beschwerde stattgegeben**.

## 5. Immobilienertragsteuer – 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. Ausstattung 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**.

## 6. Liebhaberei und Gewinnerzielungsabsicht

(VwGH vom 23.1.2019, Ra 2016/13/0019)

Der Gewinnbesteuerung unterliegt das Einkommen aus den im § 2 Abs. 3 EStG genannten 7 Einkunftsarten. Die Begriffe Einkommen und Einkünfte setzen eine Tätigkeit voraus, die auf Vermögensvermehrung (Gewinnstreben) gerichtet ist, bzw. über die Dauer der Tätigkeit einen **Gesamtüberschuss** erwarten lassen. Ist dies nicht der Fall, geht die Abgabenbehörde von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei aus. Das bedeutet, dass die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle zwar nicht der Besteuerung unterliegen, jedoch **Verluste daraus auch nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können**. Die dazu ergangene Liebhabereiverordnung (LVO) regelt jene Sachverhalte, bei denen von einer steuerlich relevanten

Einkunftsquelle auszugehen ist bzw. andererseits jene Fälle, bei denen Liebhaberei angenommen wird.

Gem. § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Nach §1 Abs. 2 der LVO ist Liebhaberei u.a. bei einer Betätigung anzunehmen, bei der Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die ihre Begründung insbesondere **in der Lebensführung des Steuerpflichtigen** finden, wie etwa aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken (vgl. Liebhabereirichtlinien, Rz 71 ff).

Es besteht jedoch für diese Tätigkeiten, für welche auf Grund gegenständlicher Verordnung grundsätzlich Liebhaberei und somit keine Einkunftsquelle vorliegt, die **Möglichkeit, Gegenteiliges nachzuweisen**. Die Annahme von Liebhaberei kann dabei nur dann ausgeschlossen werden, wenn in einem „absehbaren Zeitraum“ mit einem Gesamtgewinn/Gesamtüberschuss gerechnet werden kann. Dies ist mit einer „**Prognoserechnung**“ nachzuweisen. Dies ist häufig im Bereich der „kleinen“ Vermietung und Verpachtung (Vermietung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen, Appartements, im Wohnungsverband gelegene Zimmer) der Fall. Hinsichtlich dieser kleinen Vermietung liegt auch bei der Umsatzsteuer Liebhaberei auf Grund der LVO vor, nicht jedoch bei den anderen Tätigkeiten.

Fallen bei den Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 1 der LVO Verluste an, so ist an Hand einer **Kriterienprüfung** nach § 2 Abs. 1 der LVO zu prüfen, ob ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Die in der Verordnung (nicht erschöpfend) genannten Kriterien sind u.a. Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (Überschüssen), Ursachen, weshalb im Vergleich zu anderen gleichartigen Betrieben Verluste erzielt werden, **Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage** etc.

Für den Zeitraum von **Anlaufverlusten** (3 bzw. maximal 5 Jahre) liegen jedoch jedenfalls Einkünfte vor, es sei denn, dass von Anfang an ersichtlich war, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinns wieder eingestellt wird.

Zu dieser steuerlich interessanten und anspruchsvollen Thematik ist das Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2019, Ra 2016/13/0019 ergangen:

### **Sachverhalt**

Eine GmbH & Co KEG betrieb in den Jahren 1998 – 2005 ein **Kaffeorestaurant**, welches 2006 verkauft wurde. Im Zuge einer Außenprüfung wurde für die Jahre 2002 – 2006 die Tätigkeit als Liebhaberei qualifiziert (Nichtfeststellung von Einkünften). Das Kaffeehaus erwirtschaftete durchgehend hohe Verluste, wobei **diese Verluste sogar höher** oder annähernd gleich hoch wie **die erzielten Umsätze** waren. Einziger Kommanditist der KEG und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH war ein Arzt, welcher auf Grund seiner ärztlichen Tätigkeit nicht im Betrieb mitgearbeitet hat.

Die hohen Verluste waren vor allem auf den „Überbestand“ an Personal zurückzuführen. In all den Jahren betrug der **Personalaufwand konstant mehr als 90%** des Umsatzes.

Die Beschwerden bzw. der Vorlageantrag wurde vom BFG abgewiesen und eine ordentliche Revision wegen entschiedener Rechtssache nicht zugelassen, jedoch außerordentliche Revision erhoben.

Einerseits sei das BFG seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen, andererseits sei von der Judikatur der VwGH-Rechtsprechung abgewichen worden.



Dem in der Revision erhobenen allgemeinen Vorwurf, das BFG sei seiner Begründungspflicht nicht ausreichend nachgekommen, hielt der VwGH entgegen, dass ein relevanter Begründungsmangel grundsätzlich nicht zu erkennen sei, und darüber hinaus ein solcher in der Revision auch nicht näher dargestellt wurde.

Der weitere Grund, das Abweichen von der Rechtsprechung des VwGH, wurde begründet, dass einerseits durchgeführte „Verbesserungsmaßnahmen“ wie verstärkte Werbung etc. nicht gewürdigt wurden und andererseits es kein Indiz gegen die Gewinnerzielungsabsicht sei, wenn sich die Tätigkeit eines Unternehmers auf die kaufmännischen Belange beschränke.

Auch diesem Ansatz trat der VwGH entgegen:

Das BFG hat die Kriterienprüfung sehr wohl gewürdigt. Aufgrund der durchgängig hohen (selbst die Umsätze übersteigenden) Verluste und der unterlassenen Reduktion der Personalkosten fehlt jedoch den Maßnahmen die grundsätzliche Eignung, den Betrieb nachhaltig aus der Verlustzone zu führen.

Bei einem Personalaufwand von 90% des Umsatzes (**branchenüblich ist ein Personalanteil von rund 40 %**), ist eine Gewinnaussicht von vornherein (bzw. nach Erkennen von Anlaufverlusten) nur bei Verringerung der Personalkosten und (Vollzeit-) Mitarbeit durch den Kommanditisten möglich. Es ist daher eine **Wirtschaftsführung** vorgelegen, die **objektiv erkennbar niemals erfolgsbringend sein konnte**. Es lag somit Liebhaberei vor und die Verluste wurden steuerlich nicht anerkannt.

Die Revision wurde zurückgewiesen.

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben wurden mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt; wir ersuchen aber um Verständnis, dass diese weder eine persönliche Beratung ersetzen können – noch, dass wir irgendeine Haftung für deren Inhalt übernehmen können. Bei Bedarf betreffend eine verbindliche Beratung setzen Sie sich daher bitte direkt mit uns in Verbindung. Durch den Bezug dieses Rundschreibens entsteht kein Mandantenverhältnis.