

## Übung vom Freitag, 28. Mai 2010

### Einschub:

#### Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften

##### **Personengesellschaften** (OG, KG; GesbR):

Transparenzprinzip: Die Personengesellschaft ist ertragssteuerlich kein Steuersubjekt. Zwar ist auf der Ebene der Gesellschaft der Gewinn (bzw. Überschuss) zu ermitteln. Diese Größe ist dann aber anteilig unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen.

Die Gesellschafter erzielen mit ihrem Anteil (zB  $\frac{1}{4}$ ) Einkünfte aus LuF oder sA oder Gw oder VuV. Die Einkünfte können auch negativ sein; hat die Personengesellschaft einen Verlust erwirtschaftet, erzielen die Gesellschafter somit anteilig negative Einkünfte (und können diese mit ihren positiven Einkünften ausgleichen).

##### **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG):

Trennungsprinzip: Die Kapitalgesellschaft ist ein selbständiges Steuersubjekt.

Steuersatz: 25% (linear, vgl. § 22 Abs. 1 KStG)

Die Ausschüttung des Gewinnes löst zusätzlich Kapitalertragsteuer von 25% aus (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm § 95 Abs. 1 EStG).

Beim Gesellschafter (natürliche Person) führt die Ausschüttung zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG), die aber durch die bereits einbehaltene KESt von 25% abgegolten ist (=Endbesteuerung nach § 97 EStG; Möglichkeit der Veranlagung nach § 97 Abs. 4 EStG unter Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes nach § 37 Abs. 1 und Abs. 4 EStG).

(Erwirtschaftet die Kapitalgesellschaft einen Verlust, kann dieser Verlust nicht mit den Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen werden.)

---

### **Weiter mit: Einkünften aus VuV**

#### **Absetzung für Abnutzung**

Der Steuerpflichtige hat Aufwendungen getätigt, die zu einem Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand, hier zB Miethaus) geführt haben; ist dieses Wirtschaftsgut abnutzbar, wird bei Überschussrechnung AfA angesetzt.

#### **A. „Erstaufwand“ auf das Gebäude**

##### **1. AfA-Bemessungsgrundlage bei entgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988)**

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 kommt zur Anwendung, wenn ein angeschafftes oder hergestelltes Gebäude ab der Anschaffung oder Beendigung der Herstellung zur Einkünfteerzielung (hier: Vermietung) genutzt wird. Aus den Anschaffungskosten wird der Bodenanteil ausgeschieden (20% pauschal oder genaue Ermittlung), weil Boden nicht abnutzbar ist.

## **2. AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988)**

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (fiktive Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage) ist anzuwenden, wenn ein vom Steuerpflichtigen (Vermieter) früher angeschafftes oder hergestelltes Gebäude (Wohnung) erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

In Fällen, in denen das Gebäude (Wohnung) vom Steuerpflichtigen bereits früher einmal zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, ist die AfA-Berechnung fortzusetzen, wobei der auf die „Nichtvermietung“ entfallende Zeitraum die noch verbleibende Restnutzungsdauer nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 nicht verkürzt.

Beispiel:

A beginnt 01 mit der Vermietung (AfA-Bemessungsgrundlage 100.000, AfA iHv 1,5% = 1.500). Mit Ende des Jahres 10 wird die Vermietung beendet (steuerlicher Wert Ende 10: 85.000). In den Jahren 11 bis 15 nutzt A das Gebäude privat. Anfang 16 beginnt er neuerlich mit der Vermietung.

Ausgehend von einem steuerlichen Wert Anfang 16 von 85.000 beträgt die AfA im Jahr 16 und den Folgejahren der Vermietung 1.500.

## **3. AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988)**

Die vom Rechtsvorgänger geltend gemachte AfA ist bis zur vollständigen Abschreibung vom Erwerber fortzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988)

Wurde ein unentgeltlich erworbenes Gebäude (eine unentgeltlich erworbene Wohnung) durch einen Rechtsvorgänger noch nicht zur Einkünfteerzielung verwendet, wird die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung berechnet (analoge Anwendung der lit d).

----

Gem § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG beträgt der AfA-Satz grundsätzlich 1,5% (1,5% entsprechen einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren).

## **B. Nachträgliche Baumaßnahmen: nachträglicher Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand**

**Herstellungsaufwand** ist grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA abzusetzen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 kommt eine beschleunigte Abschreibung (Fünfzehntelabsetzung) in Betracht.

**Erhaltung** kann entweder **Instandsetzung** oder **Instandhaltung** sein:

**Instandhaltung:** Austauschen bloß unwesentlicher Gebäudeteile, Ausmalen, etc. Sind sofort (bei Bezahlung) absetzbar. Solche, die „nicht regelmäßig jährlich anfallen“ darf der Vermieter auf Antrag auch auf 10 Jahre verteilen.

**Instandsetzungsaufwendungen** sind, soweit sie **Wohngebäude** betreffen, gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 **zwingend auf zehn Jahre** verteilt abzusetzen. Soweit die

Instandsetzungsaufwendungen andere als Wohngebäude betreffen, können sie wahlweise sofort oder auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden.

**Instandsetzung:** Austauschen wesentlicher Teile des Gebäudes. Liegt vor, wenn zumindest eine der in Rz 6469 f EStR angeführten Kategorien von unselbständigen Gebäudeteilen zur Gänze bzw. zu **mehr als 25%** ausgetauscht wird. Das sind:

- Austausch von Fenstern,
- Austausch von Türen,
- Austausch von Dach oder Dachstuhl,
- Austausch von Stiegen,
- Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken,
- Austausch von Unterböden (Estrich statt Holzboden usw.),
- Austausch von Aufzugsanlagen,
- Austausch von Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen (zB Umstellung einer Zentralheizungsanlage von festen Brennstoffen auf Gas),
- Austausch von Elektroinstallationen,
- Austausch von Gasinstallationen,
- Austausch von Wasserinstallationen,
- Austausch von Heizungsinstallationen,
- Austausch von Sanitärinstallationen,
- Umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes bspw. mit Erneuerung der Wärmedämmung,
- Trockenlegung der Mauern usw.,

**Nachträglicher Herstellungsaufwand** liegt bei jeder Änderung der Wesensart des Gebäudes vor. Dazu gehören insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Aufstockung eines Gebäudes,
- Zusammenlegung von Wohnungen,
- erstmaligem Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen usw.,
- Versetzung von Zwischenwänden,
- Einbau von Badezimmern und WC (Kategorieanhebung),
- Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (zB Versetzen von Türen und Fenstern).

Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes Gebäude ist grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Gegebenenfalls ist eine neue Restnutzungsdauer zu ermitteln (geregelt in Rz 3163 ff EStR). Dort heißt es:

\* Kommt es bei einem Gebäude nachträglich zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen, so erhöhen diese Aufwendungen den Restbuchwert. Dieser erhöhte Restbuchwert ist sodann auf die sich aus dem jeweiligen AfA-Satz ergebende Restnutzungsdauer abzuschreiben.

\* Ausnahmsweise kann sich durch einen nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwand die Restnutzungsdauer eines Gebäudes verlängern. Dies ist der Fall, wenn

- a) der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Gebäudes übersteigt und zugleich
- b) die Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die für die Zusatzinvestition ermittelte Nutzungsdauer. (Bei Zusatzinvestitionen, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweisen [zB Aufstockung, An- und Zubauten], ist die Nutzungsdauer für der Zusatzinvestition mit 67 Jahren anzunehmen, bei anderen Zusatzinvestitionen [Badezimmereinbau, Einbau von Aufzugsanlagen, Einbau von Heizungsanlagen] ist die Nutzungsdauer idR 10 Jahre).

## Sonderfälle nachträglicher Herstellung

§ 28 Abs. 3 EStG:

- §§ 3 bis 5 MRG
- Wohnhaussanierungsgesetz oder landesgesetzliche Wohnhaussanierungsregelungen
- Denkmalschutzgesetz

In diesen Fällen darf an Stelle der normalen AfA (siehe oben) eine schnelle Absetzung (verteilt auf bloß 15 Jahre) vorgenommen werden.

-----  
Zwei Übungsbeispiele:

### Steuerberechnung 2010:

Alleinerzieherin mit 1 Kind von 4 Jahren, Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Innsbruck 70.000 € Kirchenbeitrag von 300 € Ausgaben für Kinderbetreuung nach § 34 Abs. 8 EStG von 2.500 € Zudem besteht ein KG-Anteil mit einem Gewinnanteil von 35.000 € aus einer KG a) in Deutschland oder b) in Italien (Hinweis: der Gewinnanteil wird behandelt wie ein Gewinn aus einem Betrieb mit Standort in Deutschland/Italien). Berechnen Sie die österreichische Einkommensteuer; nehmen Sie an, für den KG-Gewinnanteil ist in Italien Steuer von 16.000 € einbehalten worden.

### Berechnung der Einkünfte aus VuV 2010:

Herr Müller hat auf seinem Grundstück 1990 ein Gebäude errichtet um Herstellungskosten von umgerechnet 500.000 € und vermietet es seither.

Das Gebäude besteht aus 3 gleich großen Wohnungen, zwei werden zu Wohnzwecken vermietet (jeder der beiden Mieter zahlt jährlich Miete 11.000 € daneben BK von 2.000 € und HK von 1.300 €, alle drei Beträge sind inklusive USt), eine wird einem Rechtsanwalt als Kanzlei vermietet (der Rechtsanwalt zahlt eine Miete von netto 16.000 € plus USt, daneben BK von 3.000 € plus USt und HK von 2.000 € plus USt).

Im Jahr 2010 tätigt Herr Müller folgende Baumaßnahmen:

Auf Wunsch der zwei Mietparteien, welche die Wohnungen zu Wohnzwecken nutzen, wird in jeder dieser beiden Wohnungen ein Abstellraum zu einem zusätzlichen Badezimmer umgestaltet. Der Umbau besteht also im Wesentlichen um Einbau von Sanitäreinrichtungen und führt zu Aufwendungen von 30.000 € plus USt (Herr Müller zahlt sie noch 2010 an die Baufirma).

Herr Müller entschließt sich weiters, zur besseren Wärmedämmung sämtliche Fenster des Hauses auszutauschen. Kosten 2010: 90.000 € plus 20% USt.

Herr Müller finanziert seine Baumaßnahmen mit einem Bankkredit. Im Dezember 2010 zahlt er dafür bereits eine erste Rückzahlungsrate von 2.500 € (darin enthalten Zinszahlung von 2.100 €).

Weitere Zahlungen 2010:

Gasrechnung 3.500 € incl USt

Grundsteuer 300 €

Kaminkehrer: 750 € incl USt

Ermitteln Sie das steuerliche Ergebnis (Einnahmenüberschuss oder Verlust) aus der Vermietung 2010. Allfällige Wahlrechte sind so auszuüben, dass Ausgaben möglichst schnell abgesetzt werden.