

Steuerrechtliches Gutachten

Bauherrenmodell

Marischkapromenade 4, 1210 Wien

Inhaltsverzeichnis

1. Auftrag und Auftragsdurchführung.....	3
2. Projektbeschreibung	3
3. Steuerrechtliche Würdigung.....	4
3.1. Einkommensteuer	4
3.1.1. Einkunftsart.....	4
3.1.2. Liebhaberei	4
3.1.3. Aufwendungen aus dem Ankauf und der Sanierung des Objektes	6
3.1.4. Prognostiziertes steuerliches Ergebnis.....	10
3.1.5. Verlustausgleichsverbot	11
3.1.6. Übertragung der Liegenschaft	12
3.1.7. Unentgeltlicher Erwerb eines Miteigentumsanteils	12
3.2. Umsatzsteuer	13
3.3. Grunderwerbsteuer.....	14
4. Zusammenfassung.....	15

1. Auftrag und Auftragsdurchführung

Wir wurden von der WertSecure GmbH, 4020 Linz mit der Erstellung eines steuerrechtlichen Gutachtens zum Projekt Marischkapromenade 4, 1210 Wien beauftragt.

Diese steuerrechtliche Stellungnahme wurde auf der Grundlage der vorgelegten Projektinformation, Vertragsentwürfe, Berechnungen und erteilten Auskünfte erstellt.

Dieses Gutachten beruht auf der derzeit bestehenden steuerlichen Rechtslage, der bis dato erfolgten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie der bekannten Verwaltungspraxis. Auf allfällige künftige Gesetzesänderungen oder Änderungen in der Rechtsprechung, der Erlassmeinung sowie der bekannten Verwaltungspraxis konnte nicht Bedacht genommen werden. Entsprechend den berufsmäßigen Usancen kann daher von uns keine Haftung für den tatsächlichen Eintritt der dargestellten steuerlichen und wirtschaftlichen Konsequenzen übernommen werden. Eine Überprüfung der Plausibilität der vom Auftraggeber getroffenen Annahmen, wie beispielsweise erzielbare Mieten, anfallende Betriebskosten oder Auslastungsgrad des Mietobjekts wurde von uns für die Liquiditäts- und steuerliche Prognoserechnung nicht durchgeführt. Diesem Auftrag liegen die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe in der Fassung vom 18.04.2018 (AAB 2018) zugrunde.

2. Projektbeschreibung

Eine Gruppe von Privatinvestoren plant das Objekt Marischkapromenade 4/Jeannie-Ebner-Weg 3, 1210 Wien (EZ 7440, Grundstück-Nr. 1643/83, KG 01613 Leopoldau, Bezirksgericht Floridsdorf) gemeinschaftlich anzukaufen und das auf der Liegenschaft befindliche denkmalgeschützte Altgebäude zu sanieren sowie das Dachgeschoß auszubauen. Nach der Sanierung entstehen sieben Wohneinheiten und drei Kellerateliers in einem parkähnlichen Garten mit 1.800 m² Grundfläche. Die Sanierung des Gebäudes erfolgt bei aufrechten Mietverhältnissen (Sockelsanierungsprojekt).

Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten und Ausbau des Altgebäudes soll eine Fläche von 729 m² gemeinsam, langfristig und Ertrag bringend vermietet werden.

Die Finanzierung des Vorhabens soll unter anderem im Wege einer Förderung gemäß Wohnhaussanierungsgesetz durch das Land Wien (Direktdarlehen und Zuschüsse) erfolgen.

3. Steuerrechtliche Würdigung

3.1. Einkommensteuer

3.1.1. Einkunftsart

Nach unseren Informationen soll die gegenständliche Betätigung der Bauherren nicht über das üblicherweise mit der Überlassung von Bestandsobjekten verbundene Ausmaß hinausgehen. Daher ist davon auszugehen, dass die in Frage stehende Tätigkeit den Rahmen der ertragsteuerlichen Vermögensverwaltung nicht übersteigt. Dementsprechend sind die Einkünfte der Bauherren als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG zu qualifizieren.

Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung sind die Einkünfte gem. §§ 15 und 16 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Dabei gilt grundsätzlich das Zufluss-/Abflussprinzip (§ 19 EStG): Das heißt, die Einnahmen gelten grundsätzlich als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind; Ausgaben sind in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie abgeflossen sind.

Eine Ausnahme gilt gem. § 19 Abs. 3 EStG jedoch für Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs- sowie Vertriebs- und Verwaltungskosten, die – sofern sie nicht nur das laufende und das folgende Kalenderjahr betreffen – gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlungen zu verteilen sind.

3.1.2. Liebhaberei

Da im Rahmen des Projektes Marischkapromenade 4, 1210 Wien – bedingt durch Sanierungsaufwendungen sowie die Fremdfinanzierung – in den Anfangsjahren Verluste entstehen, ist für Zwecke der einkommensteuerlichen Beurteilung in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die gegenständliche Vermietungstätigkeit der Bauherren geeignet ist, bei normalen wirtschaftlichen Verhältnissen innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gewinn oder Überschuss zu erzielen. Nur dann ist von einer einkommensteuerlich beachtlichen Tätigkeit und nicht vom Vorliegen von Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) auszugehen. Im Rahmen der LVO wird zwischen der kleinen und der großen Vermietung unterschieden.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen bei einer Betätigung Einkünfte vor, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt.

Die im Bereich der Vermietung maßgebende Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO findet sich in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Nach dieser Regelung ist das Vorliegen von Liebhaberei dann anzunehmen, wenn im Rahmen der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen (sogenannte „kleine Vermietung“).

Da es sich im gegenständlichen Fall nicht um die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen, einzelnen Mietwohnungen oder Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, sondern um die einheitliche Bewirtschaftung eines Mietgebäudes handelt, kommt die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nicht zur Anwendung. Vielmehr wird das gesamte Gebäude durch die Miteigentümergeinschaft vermietet, sodass eine sogenannte „große Vermietung“ vorliegt, welche von § 1 Abs. 1 LVO umfasst ist.

Die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses im Bereich der „großen Vermietung“ ist danach zu beurteilen, ob die geplante Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 30 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassungen des Gebäudes (bzw. im konkreten Fall 33 Jahren ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen) zu erwarten ist. Die Erreichung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses innerhalb dieses Zeitraumes ist Voraussetzung, um das Vorliegen von Liebhaberei iSd LVO verneinen zu können. Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren.

Wie aus den vorliegenden Unterlagen für das gegenständliche Projekt ersichtlich, ist – beginnend ab dem erstmaligen Anfall von Ausgaben im Jahr 2025, unter Berücksichtigung einer Vermietung ab 01.04.2027 mit prognostizierten durchschnittlichen fiktiven Mieteinnahmen von € 101.000,00 p.a., einer Indexsteigerung von 2% p.a. (ab 2029) gem. RZ 62 und 63 der Liebhabereirichtlinien 2012 (LRL) sowie ein Förderdarlehen des Landes Wien von voraussichtlich € 817.000,00 (Fixzinssatz 1 % p.a., Laufzeit 20 Jahre) ab 01.04.2027 – im 29. Jahr (somit im Jahr 2053) ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erwarten. Für den Fall, dass ein Investor kein frei finanziertes Darlehen in Anspruch nimmt, entsteht der steuerliche Totalgewinn schon im 10. Jahr (im Jahr 2034) ab erstmaligem Anfall von Ausgaben.

Gemäß den uns vorliegenden Unterlagen soll für das gegenständliche Projekt eine Förderung des Landes Wien beansprucht werden. Die Mieten sind aufgrund der förderungsrechtlichen Normen (innerhalb der Förderungsdauer) beschränkt.

Gemäß RZ 63 LRL kann die Ermittlung fiktiver marktkonformer Mietzinse anhand der Mietenspiegel der Wirtschaftskammer Österreich oder anhand von Vergleichsvermietungen (z.B. Internetseiten von Immobilienmaklern) erfolgen.

Für die geförderten Wohnungen und die Geschäftsfläche/Werkstatt wurde daher in der Prognoserechnung gemäß RZ 62 und 63 der LRL eine fiktive marktkonforme Mieteinnahmensteigerung von 2% p.a. (langfristiger Durchschnitt) ab 2029 angesetzt bzw. marktkonforme Mieten angesetzt.

Für das frei finanzierte Darlehen von ca. € 3.133.000,00 wurde eine Laufzeit von 15 Jahren ab Fertigstellung bis 2042 mit 3,75% Zinsen p.a. (variabel) kalkuliert.

Die in § 2 Abs. 3 LVO genannte Frist von 33 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) ist somit (auf Basis der uns vorliegenden Information) jedenfalls erfüllt.

Dementsprechend kann vom Vorliegen einer Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. eines Gesamtüberschusses im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO und damit von der Begründung einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Vor dem Hintergrund dieser Erläuterungen ist im Rahmen der Tätigkeit der Miteigentümergeinschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien

von einer einkommensteuerlich beachtlichen Tätigkeit auszugehen. Das Vorliegen von Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung ist zu verneinen.

Gemäß den uns vorliegenden Unterlagen werden im Rahmen des gegenständlichen Projektes folgende Kosten erwartet:

3.1.3. Aufwendungen aus dem Ankauf und der Sanierung des Objektes

3.1.3.1. Anschaffungskosten

Nach den vorliegenden Unterlagen umfassen die Anschaffungskosten des gegenständlichen Projektes die Kosten des Ankaufs der Liegenschaft sowie die Erwerbsnebenkosten.

Der Kaufpreis von Grund und Boden, des darauf befindlichen Altgebäudes und die Erwerbsnebenkosten stellen die Anschaffungskosten dar, die – soweit sie das Gebäude betreffen – nur im Wege der Normalabschreibung gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG in Höhe von 1,5% p.a. oder eine allenfalls (durch ein Gutachten) nachgewiesene kürzere Nutzungsdauer aufwandswirksam geltend gemacht werden können. Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG beträgt die Abschreibung im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des Prozentsatzes gem. lit d. Die Halbjahresabschreibung nach § 7 Abs 2 EStG ist dabei nicht anzuwenden.

Der prozentuelle Anteil für die Anschaffung des Grund und Bodens im Rahmen des Gesamtkaufpreises beträgt 40% (lt. Grundanteil-VO 2016 für Objekte unter 10 Einheiten). Eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten des Altgrundstückes auf Gebäude und Grund und Boden ist mittels gerichtlich beeidetem Sachverständigengutachten möglich.

3.1.3.2. Baukosten

Besondere Absetzung im Sinne des § 28 EStG (Abschreibung auf 15 Jahre)

Über die oben angeführten Anschaffungskosten hinaus sind auch die Erhaltungs- und Herstellungskosten der zur Erzielung von Einkünften iSd § 28 EStG verwendeten oder genutzten Wirtschaftsgüter nicht sofort in voller Höhe abzusetzen. Diese Kosten sind ebenfalls im Wege der Absetzung für Abnutzung geltend zu machen, wobei § 28 EStG hinsichtlich bestimmter Aufwendungen Sonderbestimmungen enthält:

Mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammenhängende Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen. Bestimmte, in § 28 Abs. 3 EStG genannte Aufwendungen sind über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen. Dazu gehört insbesondere der Herstellungsaufwand im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen, sofern die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt. Fallen die in § 28 Abs. 3 EStG genannten Instandhaltungsaufwendungen mit Herstellungsaufwendungen zusammen und ist der Erhaltungs- durch den

Herstellungsaufwand bedingt, liegt insgesamt Herstellungsaufwand vor und die Beträge sind zur Gänze auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

Wenn eine Zusage des Landes Wien für eine Förderung nach dem Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz vorliegt, kann davon ausgegangen werden, dass die durch den Steuerpflichtigen gesetzten Sanierungskosten Herstellungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG darstellen, d.h. Sanierungsmaßnahmen gem. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG sind. Vom § 28 Abs. 3 EStG werden die in den vorliegenden Unterlagen angeführten Kosten für Planung und Sanierung umfasst.

Da im gegenständlichen Fall seitens des Landes Wien eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz voraussichtlich gewährt wird, kann davon ausgegangen werden, dass Herstellungsaufwendungen im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen iSd § 28 Abs. 3 EStG vorliegen. Aus den uns vorliegenden Unterlagen lässt sich weiters schließen, dass die drei angeführten Voraussetzungen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft für Zwecke des § 28 EStG gegeben sind (siehe dazu sogleich). Dementsprechend sollte die begünstigte Absetzung von Herstellungsaufwendungen über einen Zeitraum von 15 Jahren im gegenständlichen Fall auf die Kosten für die Planung und die Baukosten Anwendung finden.

Bauherreneigenschaft für Zwecke des § 28 Abs. 3 EStG

Gemäß Bauherrenverordnung sowie den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStRL) stehen die besonderen Absetzungen gem. § 28 Abs. 3 EStG nur dann zu, wenn der Steuerpflichtige das mit der Herstellung (Instandsetzung) verbundene wirtschaftliche Risiko trägt. Dieses Risiko trägt derjenige, der ein Gebäude auf eigene Rechnung und Gefahr herstellt (instandsetzt) oder herstellen (instandsetzen) lässt und das Baugeschehen beherrscht. Trägt der Steuerpflichtige dieses Risiko nicht, sondern tätigt er lediglich eine Anschaffung des Bestandobjektes (d.h. kauft er sich in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt ein), können sämtliche Aufwendungen lediglich im Wege der sogenannten „Normalabschreibung“ in Höhe von 1,5% p. a. geltend gemacht werden.

Daher stellt sich die Frage, in welchen Fällen der Steuerpflichtige das mit der Herstellung (Instandsetzung) des Bestandobjektes verbundene wirtschaftliche Risiko trägt. Die Voraussetzungen, unter denen vom Bestehen dieses wirtschaftlichen Risikos für den Miteigentümer auszugehen ist, werden in der Bauherrenverordnung spezifiziert. Ein wirtschaftliches Risiko, das den Voraussetzungen zur Erlangung der Bauherreneigenschaft iSd § 28 Abs. 3 Z 2 EStG entspricht, ist nur bei Vorliegen folgender Voraussetzungen gegeben:

- Die Leistungen der die baulichen Maßnahmen tatsächlich ausführenden Unternehmer werden dem Steuerpflichtigen gegenüber aufgeschlüsselt (§ 3 Z 1 Bauherrenverordnung). Anhand der Unterlagen über die Abrechnung der baulichen Maßnahmen muss der Steuerpflichtige in der Lage sein, die Leistungen der an diesen Maßnahmen beteiligten Unternehmer zu ersehen. Es reicht aus, wenn ein Generalunternehmer diese Leistungen in der Gesamtabrechnung ausweist. Die Leistungen müssen soweit aufgeschlüsselt sein, wie dies bei einer gedachten direkten Auftragserteilung an die betreffenden Unternehmer branchenüblich wäre.
- Im Falle einer Fix- oder einer Höchstpreisgarantie darf nicht ausgeschlossen werden, dass durch den Steuerpflichtigen selbst, durch Gesetze, Verordnungen oder behördliche Anordnungen verursachte Preisunterschiede auf Rechnung des Steuerpflichtigen gehen

(§ 3 Z 1 Bauherrenverordnung). Die Vereinbarung von Preisgarantien steht für sich allein der Annahme der Bauherreneigenschaft nicht entgegen. Wird eine Preisgarantie vereinbart, darf nicht ausgeschlossen sein, dass Preisunterschiede, die durch oben genannte Gegebenheiten ausgelöst werden, vom Steuerpflichtigen zu tragen sind. Die Bauherreneigenschaft ist daher nur dann nicht gegeben, wenn die Risikotragung durch den Steuerpflichtigen ausdrücklich ausgeschlossen ist.

- Mit der tatsächlichen Bauausführung darf erst nach Anschaffung des bestehenden Objektes (des Gebäudes) begonnen werden (§ 3 Z 2 Bauherrenverordnung). Der Zeitpunkt der Anschaffung ist jener des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Vor diesem Zeitpunkt darf mit den tatsächlichen Bauausführungen (am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen) nicht begonnen worden sein, wobei Planungs-, Projektierungs- und Abbrucharbeiten noch nicht zu den Bauausführungen zählen.

Aus den uns vorliegenden Projektinformationen lässt sich schließen, dass die drei oben angeführten Voraussetzungen im Rahmen des gegenständlichen Projektes erfüllt werden und somit die Bauherreneigenschaft im Sinne der Bauherrenverordnung vorliegt. Dementsprechend sollten die Bestimmungen des § 28 EStG über die begünstigte Absetzung von Herstellungsaufwendungen über einen Zeitraum von 15 Jahren im gegenständlichen Fall Anwendung finden.

3.1.3.3. Nebenkosten des Grundstückserwerbs

Bauherreneigenschaft für Zwecke außerhalb des § 28 Abs. 3 EStG

Hinsichtlich jener mit der Übertragung des Grundstücks verbundenen Aufwendungen, die nicht zu den Instandsetzungs- und Herstellungskosten im Sinne des § 28 Abs. 2 und 3 EStG zählen, sind hingegen die allgemeinen Kriterien für Herstellungsvorgänge maßgebend. Diese Kriterien sind das Vorliegen der Herstellerinitiative und des Herstellerrisikos.

Es ist bei den beteiligten Steuerpflichtigen (Bauinteressenten, wie z.B. Miteigentümergeinschaften) auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs insbesondere dann kein Herstellungsvorgang anzunehmen, wenn ein Modell auch nur eine der im Folgenden angeführten Eigenschaften aufweist:

- Der Kaufvertrag bildet mit dem Werkvertrag über die Errichtung einer Baulichkeit wirtschaftlich eine Einheit. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Vertragswille auf den Erwerb eines fertigen Objekts gerichtet ist. In diesem Zusammenhang stellt es ein gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft dar, wenn der Veräußerer gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftritt oder wenn beim Erwerb von Liegenschaftsanteilen, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, nicht von vornherein ein gemeinsamer Beschluss der Eigentümergemeinschaft vorliegt, der auf die Errichtung einer Wohnhausanlage abzielt.
- Der Bauinteressent kann die Verträge mit Ausnahme unbedeutender Änderungen (Änderung der Raumaufteilung innerhalb der geplanten Wohneinheiten, Änderung der Raumausstattung) praktisch nur zur Gänze annehmen oder zur Gänze ablehnen; maßgebend ist der wirtschaftliche Gehalt eines Modells, sodass bloß formal eingefügten Vertragsklauseln über den Bauinteressenten eingeräumte "endgültige

Gestaltungsmöglichkeiten" und ähnlichem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bedeutung zukommt.

- Der Bauinteressent trägt nicht das finanzielle Risiko, sondern hat bloß einen Fixpreis zu zahlen, der ihm das Risiko des Tragens aller Kostensteigerungen nimmt.

Ist der Steuerpflichtige nicht als Bauherr anzusehen, liegt kein Herstellungsvorgang, sondern ein Anschaffungsvorgang vor. In diesem Fall sind die Aufwendungen, die mit der Übertragung des Grundstücks unmittelbar verbunden sind und nicht zu den Aufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 2 und 3 EStG gehören, grundsätzlich als Anschaffungskosten des Gebäudes zu werten und ohne weiteren Nachweis einer anderen Nutzungsdauer mit einem Abschreibungssatz von 1,5% p.a. abzuschreiben.

Dies gilt insbesondere für folgende in RZ 6497 EStRL angeführte Kosten: Ausarbeitung der Grundkonzeption des Projektes und Projektbetreuung (soweit es sich nicht um Baunebenkosten handelt), Steuerberatungs- und Treuhandtätigkeiten, Beratung über die Einkunftserzielung, Überwachung des Zahlungsstroms, Finanzierungsgarantien, Vermittlung zum Bauherrenmodell, Finanzierungsvermittlung, Bearbeitungsgebühren, Platzierungsgarantiegebühren, Werbung von Bauinteressenten.

Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen können diese Aufwendungen gem. RZ 6498 EStRL jedoch in einem Ausmaß von 25% der nach § 28 Abs. 2 und 3 EStG begünstigten Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen in die Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung (gegebenenfalls aliquot) einbezogen werden.

Liegt hingegen ein Herstellungsvorgang vor, so sind die in RZ 6497 EStRL angeführten Kosten grundsätzlich als Werbungskosten im Zeitpunkt der Bezahlung bzw. gem. § 19 Abs. 3 EStG verteilt abzusetzen. Es ist jedoch zu prüfen, ob diese Aufwendungen im Hinblick auf ihren Titel angemessen sind oder „verdeckte“ Herstellungskosten darstellen. Das Vorliegen „verdeckter“ Herstellungskosten wird insbesondere dann zu prüfen sein, wenn die in RZ 6497 EStRL angeführten Kosten 25% der sonstigen Aufwendungen für Grund und Boden, Gebäude und Sanierungskosten übersteigen. Insoweit „verdeckte“ Herstellungskosten vorliegen, sind sie in Anwendung des § 22 BAO bei den Herstellungskosten zu aktivieren.

Die vorliegenden Projektinformationen lassen darauf schließen, dass das Projekt Marischkapromenade 4, 1210 Wien als „kleines Bauherrenmodell“ angesehen werden kann und die Nebenkosten des Grundstückserwerbs somit im Ausmaß von bis zu 25% der Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen in die Fünfzehntelabsetzung einberechnet werden können.

3.1.3.4. Sonstige Nebenkosten

Aufwendungen, die nicht zu den Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 2 und 3 EStG gehören und keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstücksaufweisen, sind jedenfalls – d.h. auch bei Fehlen der Bauherreneigenschaft – als Werbungskosten absetzbar.

Zu diesen Kosten gehören insbesondere die Zinsen für Darlehen zur Finanzierung des Bauvorhabens, Kosten für die steuerliche Beratung nach Fertigstellung des Projekts sowie

Kosten für Mietgarantien. Diese Aufwendungen sind, sofern sie dem Leistungsumfang für das jeweils laufende Jahr und allenfalls das folgende Jahr (nicht jedoch weitere Jahre) entsprechen, sofort absetzbar, ansonsten nach Maßgabe von § 19 EStG auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen.

Urteil des VwGH zu Bauherrenmodellen

Laut Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage der sofortigen Absetzbarkeit von Aufwendungen oder deren Verteilung über die Nutzungsdauer im Rahmen von Bauherrenmodellen, findet der VwGH, dass die Frage in der Regel nicht davon abhängig ist, ob der Steuerpflichtige als kleiner oder großer Bauherr zu bezeichnen ist, sondern davon, um welche Art von Aufwendungen es sich handelt.

Entscheidend ist – so der VwGH – ob die betreffenden Aufwendungen als aktivierungspflichtige Aufwendungen (Anschaffungskosten oder Herstellungsaufwendungen) oder als sofort absetzbare Werbungskosten zu qualifizieren sind: Dabei gilt nach Auffassung des VwGH – unabhängig von der Frage der Bauherreneigenschaft – grundsätzlich Folgendes: Aufwendungen für die Erstellung des Planes, Baubetreuung, Kontrolle der Baurechnungen, Überwachung der Begleichung u. ä. sind aktivierungspflichtig, während Kosten der Finanzierungsbeschaffung und -abwicklung, der steuerlichen Beratung in Bezug auf die Einkunftsquelle, des Akquirierens von Mietern, der Hausverwaltung sowie des Überwachens des Mieteinganges (inkl. Mietgarantie) Werbungskosten darstellen. Im gegenständlichen Bauherrenmodell wird diese Judikatur angewendet.

3.1.3.5. Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln

Im Zusammenhang mit den Absetzungen gem. § 28 EStG ist zu beachten, dass steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG die mit den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten kürzen. Zuwendungen iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG sind Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüssen) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung, wenn sie aufgrund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organs einer Körperschaft öffentlichen Rechts gewährt werden.

Das auf der Liegenschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien befindliche Altgebäude soll nach den uns vorliegenden Unterlagen unter Inanspruchnahme von Fördermitteln des Landes Wien umfassend saniert und ausgebaut werden. Allfällige Zuschüsse, die gemäß den Förderungsrichtlinien des Landes Wien grundsätzlich gewährt werden, stellen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG dar und kürzen daher die Anschaffungs- oder Herstellungs- sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen des gegenständlichen Projektes.

3.1.4. Prognostiziertes steuerliches Ergebnis

Vor dem Hintergrund der erläuternden Bestimmungen werden auf Grundlage der prognostizierten Aufwendungen in den Jahren vor Beginn der Vermietung folgende erwartete steuerliche Ergebnisse prognostiziert:

- 2025** voraussichtlicher steuerlicher Verlust für 2025 für Kreditzeichner € -485.000,00
voraussichtlicher steuerlicher Verlust für 2025 für Barzeichner € -293.000,00
- 2026** voraussichtlicher steuerlicher Verlust für 2026 für Kreditzeichner € -226.000,00
voraussichtlicher steuerlicher Verlust für 2026 für Barzeichner € -228.000,00
- 2027** voraussichtlicher steuerlicher Verlust für 2027 für Kreditzeichner € -235.387,00
voraussichtlicher steuerlicher Verlust für 2027 für Barzeichner € -148.744,00

Beginnend ab dem Jahr 2027 (April) wird das Gebäude sodann vermietet, wobei durchschnittliche Mieteinnahmen vor Abzug der Werbungskosten in Höhe von rund € 78.700,00 p.a. kalkuliert wurden. Nach Ablauf der Förderung werden Mieteinnahmen in angemessener Höhe erwartet.

3.1.5. Verlustausgleichsverbot

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG sind negative Einkünfte aus Beteiligungsmodellen, bei denen das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, nicht ausgleichsfähig. Diese Verluste können jedoch innerhalb der konkreten Einkunftsquelle vorgetragen und mit künftigen positiven Einkünften ausgeglichen werden („Wartetaste“). Von der primären Zielsetzung der Erzielung von Steuervorteilen ist dann auszugehen, wenn das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird und auf Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG (nach Steuern) Renditen erreichbar wären, die mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen unter Ausklammerung sämtlicher Steuern (vor Steuern) betragen.

Aufgrund der uns erteilten Informationen wird das gegenständliche Bauherrenmodell nicht mit der primären Zielsetzung von Steuervorteilen beworben, daher ist ein Renditevergleich anzustellen, um die Auswirkungen des § 2 Abs. 2a EStG in diesem Fall zu beurteilen. Dieser ist auf der Grundlage des allgemein angebotenen Gesamtkonzeptes der Beteiligung anzustellen. Die konkreten Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter sind nicht von Bedeutung. Die mathematische Berechnung der Rendite ist auf der Grundlage der Zahlungsströme vorzunehmen. Als Zinssatz ist ein marktüblicher Anlegerzinssatz unter Abzug bei der bei derartigen Zinsen anfallenden Kapitalertragsteuer heranzuziehen. In den Renditevergleich ist nur die Einkommensteuer im Ausmaß des Höchststeuersatzes von 50% einzubeziehen. Bei Kapitalanlagen in Immobilien zur Altersvorsorge wird auf den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzbarkeit der Kapitalanlage abgestellt. Die Rendite nach Steuern wird sodann der Rendite vor Steuern gegenübergestellt. Nach den uns erteilten Informationen ergibt eine entsprechende Renditeberechnung über einen Zeitraum von 67 Jahren eine Rendite nach Steuern, die weniger als das Doppelte der Rendite vor Steuern beträgt. Eine rechnerische Detailüberprüfung erfolgte unsererseits nicht.

Zudem spricht auch die Tatsache, dass die Miteigentümer des Projektes Marischkapromenade 4, 1210 Wien nach der Konzeption des Modells ihre finanziellen Mittel der Miteigentümergeinschaft langfristig zur Verfügung stellen (Teilungsverzicht für 30 Jahre, unbefristeter Verzicht der Miteigentümer auf die Begründung von Wohnungseigentum) dafür, dass das Erzielen von Steuervorteilen nicht die primäre Zielsetzung des gegenständlichen Projektes darstellt.

Unter diesen Voraussetzungen sollte das Projekt Marischkapromenade 4, 1210 Wien vom Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs 2a EStG nicht betroffen sein.

3.1.6. Übertragung der Liegenschaft

Private Grundstücksveräußerungen

Basierend auf der Rechtslage ab 01.01.2016 ist die Veräußerung eines im Privatvermögen gehaltenen Miteigentumsanteils steuerpflichtig, da der Verkauf in die Steuerpflicht der §§ 30 bis 30c EStG neu fällt:

Dabei wird der Wertzuwachs bei allfälliger Veräußerung mit 30% besteuert.

Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Resultiert aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils ein Verlust, dann ist dieser gem. § 30 Abs. 7 EStG auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen. Eine Gegenrechnung dieser Verluste ist ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu lässig. Wahlweise kann der Steuerpflichtige beantragen, dass der gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet wird und sohin kein Vortrag für Folgejahre gegeben ist. Diese Regelungen gelten auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG.

3.1.7. Unentgeltlicher Erwerb eines Miteigentumsanteils

Bei unentgeltlichem Erwerb des Miteigentumsanteils ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers (hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des Abschreibungsbetrages) nach Art einer Buchwertfortführung beim Rechtsnachfolger fortzusetzen. In Fällen einer Verteilung von Instandsetzungs- oder Instandhaltungsaufwendungen (§ 28 Abs. 2 EStG) kommt es in allen Fällen einer unentgeltlichen Übertragung zu einem Weiterlaufen der Fünfzehntelabsetzung, weil es sich dem Grunde nach um Erhaltungsaufwand handelt. Die restlichen Fünfzehntel laufen beim Rechtsnachfolger weiter. Begünstigte Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 EStG stellen eine verkürzte Abschreibung dar, die bei unentgeltlicher Übertragung auf den Rechtsnachfolger übergeht. Grunderwerbsteuerlich ist für sämtliche unentgeltliche Übertragungen seit 01.01.2016 der Verkehrswert maßgeblich. Davon abgestuft ist der Steuersatz für die ersten € 250.000 Bemessung 0,5%, die zweiten € 150.000 Bemessung 2% und darüber 3,5%.

3.2. Umsatzsteuer

Die Miteigentümergeinschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien ist als Unternehmer im Sinne des UStG zu qualifizieren, da sie nach außen hin mit Leistungen in Erscheinung tritt, eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt und vom Anwendungsbereich der LVO nicht erfasst ist. § 6 LVO sieht nämlich vor, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 2 LVO, nicht jedoch bei anderen Betätigungen vorliegen kann. Wie bereits erläutert, liegt im gegenständlichen Fall jedoch keine sogenannte „kleine Vermietung“ im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor, da die Miteigentümer ausdrücklich auf die Begründung von Wohnungseigentum verzichtet haben. Die im gegenständlichen Fall gegebene „große Vermietung“ ist vom Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 LVO nicht erfasst, womit die Miteigentümergeinschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien im Bereich der Umsatzsteuer nicht unter den Geltungsbereich der LVO fällt.

Ebenso sind die Aussagen des BMF im Umsatzsteuerprotokoll 2004 zum Kauf von Eigentumswohnungen zwecks gemeinsamer Vermietung auf das vorliegende Projekt nicht anzuwenden, da im gegenständlichen Fall von den Miteigentümern kein Wohnungseigentum begründet wird und nicht erst in weiterer Folge ein Zusammenschluss zu einer Vermietungsgesellschaft erfolgt. Vielmehr erwerben die Miteigentümer lediglich ideelle Miteigentumsanteile und die Vermietung wird daher von vornherein gemeinschaftlich durch die im Rahmen des Erwerbs der ideellen Miteigentumsanteile entstandene Miteigentümergeinschaft vorgenommen.

Die Vermietung der Wohnungen durch die Miteigentümergeinschaft unterliegt gem. § 3a Abs. 6 iVm § 6 Abs. 1 Z 16 UStG der Umsatzsteuer in Höhe von 10% (bei Nutzung für Wohnzwecke) bzw. 20% (bei Nutzung als Geschäftsräumlichkeiten, sofern zur Umsatzsteuer optiert wird).

Allerdings ist bei Mietern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer sind (z.B. Ärzte, Banken, Versicherungen, Kleinunternehmer ohne Option) oder Körperschaften des öffentlichen Rechtes für Mietverträge bzw. ab 01.09.2012, sofern mit der Errichtung des Gebäudes nicht vor dem 01.09.2012 begonnen wurde, zu beachten, dass für den Vermieter für die anteilige Nutzfläche kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann.

Daher ist die Miteigentümergeinschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien als Unternehmer berechtigt, ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer in Abzug zu bringen.

Im Hinblick auf die Lieferung des Grundstückes gilt Folgendes: Gemäß § 6 Abs. 2 UStG hat der Verkäufer der Liegenschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien die Möglichkeit, die Grundstückslieferung als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln (Option). Maßgeblich ist dabei nicht der Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung über die Lieferung des Grundstückes, sondern die steuerpflichtige Behandlung durch den liefernden Unternehmer gegenüber dem Finanzamt. Behandelt der das Grundstück liefernde Unternehmer die Grundstückslieferung als umsatzsteuerpflichtig und stellt darüber eine Rechnung iSd § 11 UStG aus, steht der Miteigentümergeinschaft für diese Lieferung der Vorsteuerabzug zu.

Die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die an die Miteigentümergeinschaft ausgeführt werden (Bauleistungen etc.), kann im Fall der Errichtung von Wohnungen zum Zweck der Vermietung derselben für Wohnzwecke nach

Leistungserbringung mit Vorliegen der Rechnung auf Ebene der Miteigentumsgemeinschaft als Vorsteuer abgezogen werden (im Fall von Anzahlungsrechnungen ist das Vorliegen der Rechnung und die geleistete Zahlung des Anzahlungsbetrages Voraussetzung für den Vorsteuerabzug). Die Aussagen gelten bei Sollbesteuerung.

Ein sofortiger Vorsteuerabzug wäre lediglich dann nicht möglich, wenn – entgegen der derzeitig beabsichtigten Vermietungstätigkeit der Miteigentümergeinschaft – eine Veräußerung von Wohneinheiten in Erwägung gezogen würde, die auch umsatzsteuerbefreit erfolgen könnte. Wäre seitens der Miteigentümergeinschaft eine derartige Veräußerung geplant, könnte die Mitunternehmergeinschaft ihrerseits bei der Veräußerung einer Wohneinheit von der Option zur Steuerpflicht Gebrauch machen und den (anteiligen) Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Veräußerung nachholen.

3.3. Grunderwerbsteuer

Der Erwerb der Liegenschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien unterliegt der Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% des Wertes der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert. Als Gegenleistung zählen bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks stehen. In Anlehnung an VwGH Ra 2023/16/0033-6 vom 20.12.2023 wurden die Gesamtkosten in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt, das sind der Kaufpreis der bebauten Liegenschaft, die Bau- und Planungskosten sowie die angebotenen Zusatzleistungen wie Konzeption, Wirtschaftlichkeitsanalysen, Auftrag, wirtschaftliche Betreuung, Hausverwaltung/Erstvermietung, Finanzierungsbeschaffungskosten, etc. (inkl. Umsatzsteuer). Daneben fällt Eintragungsgebühr ins Grundbuch in Höhe von 1,1% derselben Bemessungsgrundlage an.

Wird die Option zur Steuerpflicht der Grundstücksumsätze gem. § 6 Abs. 2 UStG ausgeübt, so zählt auch die in diesem Fall ausgewiesene Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Dies hätte eine entsprechende Erhöhung der Grunderwerbsteuer sowie der Eintragungsgebühr zur Folge. Beim konkreten Projekt wird von dieser Option allerdings nicht Gebrauch gemacht.

Zusammenfassung

Die steuerlichen Konsequenzen des Erwerbs der Liegenschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien durch die Bauherren können auf Basis der derzeitigen Rechtslage wie folgt zusammengefasst werden:

1. Nach umfassender Sanierung und Ausbau des auf der gegenständlichen Liegenschaft befindlichen denkmalgeschützten Gebäudes sollen die geschaffenen sieben Wohneinheiten und die drei Keller-Ateliers im Ausmaß von 729 m² gemeinschaftlich Ertrag bringend vermietet werden. Sämtliche Miteigentümer verzichten ausdrücklich auf die Begründung von Wohnungseigentum im Zusammenhang mit der Liegenschaft. Bei der Tätigkeit der Bauherren handelt es sich um eine Betätigung, für die die Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO gilt. Entsprechend der vorliegenden Totalgewinnberechnung soll im Rahmen des gegenständlichen Projektes im 29. Jahr ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen ein Gesamtüberschuss erzielt werden. Bei Nichtinanspruchnahme des frei finanzierten Darlehens (Barzeichner) entsteht der Gesamtüberschuss schon nach 10 Jahren. Dementsprechend wird bei der Vermietung der Liegenschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien von Beginn an von einer Einkunftsquelle auszugehen sein.
2. Die Einkünfte aus der gemeinschaftlichen Vermietung der Liegenschaft stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG dar. Da das gegenständliche Projekt die Merkmale eines „kleinen Bauherrenmodells“ aufweist, können die Planungs- und Baukosten inklusive der anteiligen Erwerbsnebenkosten sowie der Baubetreuungskosten in angemessener Höhe auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden. Die Anschaffungskosten des Altgebäudes sind der Normalabschreibung in Höhe von 1,5% p.a. zu unterziehen. Die sonstigen Nebenkosten stellen unter Maßgabe von § 19 EStG sofort abzugsfähige Werbungskosten dar.

Entsprechend der vorgelegten Prognoserechnung ergibt sich im Jahr 2025 ein voraussichtliches steuerliches Ergebnis von rund TEUR -485, Barzeichner -293, für das Jahr 2026 ein erwartetes steuerliches Ergebnis von rund TEUR -226, Barzeichner -228 und für das Jahr 2027 ein voraussichtliches steuerliches Ergebnis von rund TEUR -235, Barzeichner -148. Es ist aufgrund einiger gesetzlicher bzw. erlassmäßig nicht geregelter Zweifelsfälle nicht auszuschließen, dass es im Rahmen der Veranlagung bzw. einer Betriebsprüfung zu einer (teilweisen) zeitlichen Verschiebung der begünstigten 15-tel Absetzung kommen kann.

3. Nach der derzeitigen Rechtslage und den uns vorliegenden Unterlagen kann unseres Erachtens davon ausgegangen werden, dass die Miteigentümergeinschaft Marischkapromenade 4, 1210 Wien vom Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG nicht betroffen ist.

4. Die gegenständliche Miteigentümergeinschaft gilt als Unternehmer im Sinne des UStG und ist als solcher zum Vorsteuerabzug berechtigt.
Bezüglich Umsatzsteuerpflicht der Grundstückslieferung ist zu beachten, dass Mieter wie Banken, Versicherungen, Ärzte und Kleinunternehmer ohne Option (unechte befreite Unternehmer) oder Körperschaften des öffentlichen Rechtes auch für Umbauten des Objektes zum Vorsteuerabzugsverlust führen (für die anteilige Nutzfläche).
5. Die Grunderwerbsteuer sowie die Eintragungsgebühr ins Grundbuch werden vom Kaufpreis des bebauten Grundstückes zuzüglich Bau- und Planungskosten sowie Zusatzleistungen inkl. Umsatzsteuer berechnet. Im Falle der Ausübung der Option gem. § 6 Abs. 2 UStG für den Ankauf der Altsubstanz gehört auch diese Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr.

Für allfällige Rückfragen sowie zur Erläuterung unserer Rechtsansicht stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.



Stb/WP MMag. Dr. Sandra Huber, LL.M.

(Huber & Huber Steuerberatungs und Wirtschaftsprüfungs GmbH)

Pöttsching, 04.04.2025