



Verteiler:

A2 B2

23. September 1998

GZ 06 1750/1-IV/6/98

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

**Betr.: Gebäudeübergreifende Verrechnung steuerfreier Beträge gemäß § 116
Abs. 5 EStG 1988**

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl Nr. 201/1996, wurde die Möglichkeit, steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 zu bilden, mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 1996 beseitigt. In bezug auf die bis einschließlich 1995 gebildeten steuerfreien Beträge sieht § 116 Abs. 5 EStG 1988 eine gegenüber § 28 Abs. 5 Z 3 und 4 EStG 1988 erweiterte Verrechnungsmöglichkeit vor. Danach kann der steuerfreie Betrag mit nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckten Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen eines anderen Mietobjektes desselben Steuerpflichtigen verrechnet werden, sofern dieses Mietobjekt den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Mietzinse unterliegt (Verpflichtung zur Bildung einer Mietzinsreserve, § 20 MRG) und die Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen unter die Bestimmungen der §§ 3 bis 5 MRG fallen (sog. „gebäudeübergreifende Verrechnung“). Gemäß § 119 Abs. 5 EStG 1988 ist eine Verrechnung nach § 116 Abs. 5 EStG 1988 im Rahmen des § 28 Abs. 7 EStG 1988 (besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) einer Absetzung von Herstellungsaufwand in Teilbeträgen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 gleichzuhalten.

Im folgenden gibt das Bundesministerium für Finanzen seine Rechtsansicht zu einigen dazu aufgetretenen Fragen bekannt. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. Zeitpunkt der Verrechnung bei Vorliegen von Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen

Die Verrechnung offener steuerfreier Beträge hat sowohl bei Vorliegen von Instandsetzungs- als auch von Herstellungsaufwendungen (im Sinne der §§ 3 bis 5 MRG) nach Maßgabe des Zahlungsflusses zu erfolgen. Da ausschließlich die Verausgabung für die genannten Zwecke zur Verrechnung führt, ist der Stand eines Verfahrens nach dem MRG für die Verrechnung ohne Belang.

2. Verrechnung mit Vorauszahlungen

Offene steuerfreie Beträge können auch mit Vorauszahlungen für Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 MRG verrechnet werden. Voraussetzung dafür ist, daß im Zeitpunkt der Leistung der Vorauszahlung der Zusammenhang mit künftigen verrechnungsfähigen Aufwendungen hinreichend konkretisiert ist. Dies ist jedenfalls der Fall, wenn die geleisteten Vorauszahlungen die Entstehung einer Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a letzter Satz UStG 1994 auslösen.

3. Verrechnung auch auf anteilige Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen

Die Verrechnung kann bei Vorliegen von Miteigentumsgemeinschaften auch auf anteilige Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen vorgenommen werden. Eine einheitliche Vorgangsweise sämtlicher Miteigentümer einer Liegenschaft ist nicht erforderlich.

Die Verrechnung kann auch mit Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen vorgenommen werden, die auf Gebäude getätigt werden, die sich im Eigentum von grundstücksverwaltenden Personengesellschaften befinden, da die im Gesamthand Eigentum der Gesellschaft befindlichen Gebäude(teile) gemäß § 24 Abs. 1 lit. e BAO abgabenrechtlich den Beteiligten nach Bruchteilen zuzurechnen sind.

4. Gebäudeübergreifende Verrechnung auch im Fall der Übertragung eines Gebäudes unter Lebenden

Wird ein Gebäude(anteil), für das (den) steuerfreie Beträge gebildet worden sind, unter Lebenden übertragen, kommt eine gebäudeübergreifende Verrechnung gemäß § 116 Abs. 5 Z 2 lit. d EStG 1988 in Betracht. Die steuerfreien Beträge müssen daher nicht aufgelöst werden, wenn sie vom Übertragenden mit begünstigten Instandsetzungs- oder

Herstellungsaufwendungen, die im Jahr der Übertragung angefallen sind und ein(en) anderes (anderen) ihm zuzurechnenden Gebäude(anteil) betreffen, verrechnet werden.

5. Besondere Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 bei Anwendung des § 116 Abs. 5 EStG 1988 (§ 119 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988)

§ 119 Abs. 5 EStG 1988 sieht in seinem letzten Satz vor, daß eine Verrechnung nach § 116 Abs. 5 EStG 1988 im Rahmen des § 28 Abs. 7 EStG 1988 einer Absetzung von Herstellungsaufwand in Teilbeträgen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 gleichzuhalten ist.

Eine Nacherfassung von im Wege der Verrechnung mit offenen Rücklagen gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 abgesetzten Herstellungsaufwendungen kommt nur in bezug auf die (im Wege der Verrechnung berücksichtigten) Herstellungsaufwendungen in Betracht, die in jenem Gebäude angefallen sind, das (unter Lebenden) übertragen wird. § 119 Abs. 5 EStG 1988 bewirkt in bezug auf Herstellungsaufwendungen, die nicht im übertragenen Gebäude angefallen sind, für die jedoch steuerfreie Beträge aus dem übertragenen Gebäude verwendet worden sind, keine Nacherfassung im Wege des § 28 Abs. 7 EStG 1988.

Die Übertragung des Gebäudes unter Lebenden führt somit nur hinsichtlich des steuerfreie Beträge empfangenden Gebäudes (nicht jedoch auch hinsichtlich des steuerfreie Beträge abgebenden Gebäudes) zu einer Nachversteuerung im Rahmen des § 28 Abs. 7 EStG 1988.

Beispiel:

Im Gebäude A sind im Jahr 1997 Herstellungsaufwendungen (im Sinne des § 5 MRG) iHv 400.000 S angefallen. Zum 31. Dezember 1997 sind beim Gebäude A steuerfreie Beträge iHv 500.000 S offen. Die Herstellungsaufwendungen werden mit den vorhandenen steuerfreien Beträgen desselben Gebäudes verrechnet. Der verbleibende Rest der steuerfreien Beträge des Gebäudes A (100.000 S) wird mit Herstellungsaufwendungen des Gebäudes B verrechnet.

Variante 1: Das Gebäude A wird 1998 verkauft.

Die Veräußerung des Gebäudes A im Jahr 1998 löst hinsichtlich des (mit steuerfreien Beträgen) verrechneten Herstellungsaufwandes des Gebäudes A (400.000 S) eine Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 in der Differenz zwischen dem (im Wege der Verrechnung) tatsächlich berücksichtigten Aufwand (400.000 S) und jenem Aufwand aus, der sich bei Verteilung der Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer ergäbe. Hinsichtlich jener steuerfreien Beträge des übertragenen Gebäudes, die 1997 mit Herstellungsaufwand des Gebäudes B verrechnet worden sind, löst die Veräußerung des Gebäudes A keine Steuerpflicht nach § 28 Abs. 7 aus.

Variante 2: Das Gebäude B wird 1998 verkauft.

Die Veräußerung des Gebäudes B im Jahr 1998 löst hinsichtlich des (mit steuerfreien Beträgen) verrechneten Herstellungsaufwandes des Gebäudes B (100.000 S) eine

Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 in der Differenz zwischen dem (im Wege der Verrechnung) tatsächlich berücksichtigten Aufwand (100.000 S) und jenem Aufwand aus, der sich bei Verteilung der Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer ergäbe.

Die Finanzlandesdirektionen werden eingeladen, weitere mit der gegenständlichen Bestimmung in Zusammenhang stehende Fragen, die an sie herangetragen werden oder die sich für sie stellen und deren Beantwortung für eine Aufnahme in einen allgemeinen Erlaß geeignet sind, dem Bundesministerium für Finanzen (nach Möglichkeit mit Lösungsvorschlägen) mitzuteilen.