

1. Jahrgang / Februar 2019 / Nr. 1

# immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle  
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg  
Christian Zenz

## **Immobilien und Steuern**

Option zur USt-Pflicht bei Vermietungsumsätzen  
Musterklausel zur USt-Option  
Fruchtgenussberechtigter als Bescheidadressat

## **Der aktuelle Fall**

Immobilienenertragsteuer bei Betriebsaufgabe durch die Erben

## **Immobilien und Recht**

Ermittlung der Lagezuschläge bzw Lageabstriche  
Lagezuschlag im Wandel der Zeit  
Die Novelle der Wiener Bauordnung im Überblick  
Airbnb – die Wohnung als Hotel  
Anerben- vs Pflichtteilsrecht

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche  
Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen

§ 21 Abs 3 KStG, § 30 EStG immo aktuell 2019/1

## Grundstücksveräußerungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts

VwGH 27. 6. 2018, Ro 2016/15/0025

**Eine Körperschaft öffentlichen Rechts selbst besitzt außerhalb des fiktiven Steuersubjekts des Betriebs gewerblicher Art kein (steuerliches) Betriebsvermögen. Veräußert eine Körperschaft öffentlichen Rechts Grundstücke, die nicht einem fiktiven Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind, tätigt sie daher eine „private Grundstücksveräußerung“ nach der Legaldefinition des § 30 EStG idF 1. StabG 2012.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall, ob die durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts vorgenommene Grundstücksverkäufe bei vorangehender landwirtschaftlicher Nutzung als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der Immobilienertragsteuer unterliegen. Das BFG verneinte dies mit der Begründung, dass die Veräußerung eines Grundstücks des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts gem § 21 Abs 3 Z 4 KStG keine private Grundstücksveräußerung sei und somit nicht der Körperschaftsteuer unterliege. Der VwGH hob das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Gemäß § 1 Abs 2 Z 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Kein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist eine Einrichtung, die der Land- und Forstwirtschaft dient (vgl § 2 Abs 1 vierter Teilstrich KStG 1988).

Nach § 1 Abs 3 Z 2 KStG 1988 sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich somit im Wesentlichen auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Im Zuge der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung durch das 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, wurden auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG 1988 in den Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte iSd § 21 Abs 3 KStG 1988 aufgenommen.

In § 30 EStG 1988 in der Fassung nach dem 1. StabG 2012 werden als „private Grundstücksveräußerungen“ Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken definiert, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. [...]

Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann keine betrieblichen Einkünfte erzielen, da die Bestimmung des § 2 Abs 3 EStG 1988 und die

Gewinnermittlungsvorschriften, aus denen sich das Vorliegen von (steuerlichem) Betriebsvermögen ergibt, auf sie nicht anwendbar sind (vgl § 7 Abs 1 KStG 1988). Betriebliche Einkünfte erzielen allenfalls die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (vgl VwGH 18. 12. 2014, 2011/15/0144). Die Körperschaft öffentlichen Rechts selbst besitzt daher außerhalb des fiktiven Steuersubjekts des Betriebs gewerblicher Art kein (steuerliches) Betriebsvermögen. Kein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist nach § 2 Abs 1 vierter Teilstrich KStG 1988 eine Einrichtung, die der Land- und Forstwirtschaft dient. Die im (wirtschaftlichen) Eigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehenden Grundstücke stellen – soweit nicht die steuerliche Fiktion des Betriebs gewerblicher Art zum Tragen kommt – kein Betriebsvermögen dar. Veräußert eine Körperschaft öffentlichen Rechts Grundstücke, die nicht einem fiktiven Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind, tätigt sie daher eine „private Grundstücksveräußerung“ nach der Legaldefinition des § 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012. [...]

Dieses auf die Gesetzessystematik gegründete Auslegungsergebnis entspricht auch der mit dem 1. StabG 2012 verfolgten Absicht des Gesetzgebers, Veräußerungsgewinne aus Grundstücken, die dem Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art zugerechnet werden, wie bisher im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebs gewerblicher Art zu erfassen, und die Steuerpflicht darüber hinaus auch auf solche Veräußerungsgewinne aus Grundstücken auszudehnen, die keinem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind (vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 22).

### Anmerkung

Bei Körperschaften öffentlichen Rechts beschränkt sich die Körperschaftsteuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG auf die Einkünfte gem § 21 Abs 2 und 3 KStG. Darunter fallen auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG). Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann außerhalb eines Betriebs gewerblicher Art keine betrieblichen Einkünfte erzielen. Betriebe gewerblicher Art gelten gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG als Körperschaften und daher als eigenständige Steuersubjekte. Kein Betrieb gewerblicher Art liegt allerdings bei einer Einrichtung vor, die

der Land- und Forstwirtschaft dient (§ 2 Abs 1 KStG). Grundstücke, die im wirtschaftlichen Eigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen und die keinem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind, sind aus steuerlicher Sicht nicht als Betriebsvermögen zu qualifizieren. Werden solche Grundstücke durch die Körperschaft öffentlichen Rechts veräußert, liegen private Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG vor. Dies gilt auch für land- und forstwirtschaftlich (und somit eigentlich „betrieblich“) genutzte Grundstücke. Der VwGH bestätigt damit die Verwaltungspraxis (KStR 2013, Rz 1501).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 10 und § 15 BewG; § 1 Abs 1 Z 1,  
§ 2 Abs 2 Z 1 und § 4 Abs 1 GrEStG;  
§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG (BGBl 1987/309  
idF BGBl I 2014/36) immo aktuell 2019/2

### GrESt-Bemessungsgrundlage für die Einräumung eines Baurechts

VwGH 11. 9. 2018, Ra 2017/16/0005, 0006, 0007,  
0008, 0009

**Die in § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG (BGBl 1987/309 idF BGBl I 2014/36) vorgesehene GrESt-Bemessungsgrundlage (Mindestbemessungsgrundlage bei einer niedrigeren Gegenleistung) ist ausschließlich der auf der Grundlage des § 10 BewG eigenständig zu ermittelnde „gemeine Wert“ des einzuräumenden Baurechts. Dieser ist weder mit dem gemeinen Wert des Grundstücks noch mit der zur Bewertung der Gegenleistung heranzuziehenden, kapitalisierten Bauzinsverpflichtung gleichzusetzen.**

**Sachverhalt:** Für die Einräumung eines Baurechts für die Baurechtsdauer von 50 Jahren wurde die Bemessungsgrundlage in Höhe des kapitalisierten, 18-fachen Baurechtszinses zuzüglich des vereinbarten Abgeltungsbetrags für das Gebäude angesetzt. Dagegen vertrat das Finanzamt die Auffassung, als Bemessungsgrundlage für die Einräumung eines Baurechts sei nach der ab 1. 6. 2014 geltenden Rechtslage der Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch der gemeine Wert des Baurechts heranzuziehen. Laut Erlass des BMF vom 11. 11. 2014 entspreche bei einer Baurechtsdauer von zumindest 50 Jahren der gemeine Wert des Baurechts dem gemeinen Wert des Grundstücks. Die dagegen erhobene Beschwerde, in der der Beschwerdeführer die Auffassung vertrat, der gemeine Wert des Baurechts könne nicht mit dem gemeinen Wert des unbelasteten Grundstücks gleichgesetzt werden, wies das BFG ab und sprach aus, dass die ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig sei. Der VwGH erklärte die Revision für zulässig und berechtigt und hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

**Rechtliche Beurteilung:** Nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl 1987/309, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereig-

nung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Da gem § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG 1987 Baurechte Grundstücken gleichstehen, unterliegt auch die Begründung eines Baurechts durch Abschluss eines Baurechtsvertrags dem Steuertatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 (vgl VwGH 20. 2. 2003, 2000/16/0012).

Nach § 4 Abs 1 GrEStG 1987, BGBl 1987/309 in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung BGBl I 2014/36, ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Ist die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des Baurechts, ist der Berechnung der Grunderwerbsteuer der gemeine Wert des Baurechts zugrunde zu legen (§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG 1987, BGBl 1987/309 idF BGBl I 2014/36). [...] § 56 BewG 1955 [gehört] zum ersten Abschnitt des zweiten Teils des BewG 1955 [...] und [regelt] die Bewertung von Baurechten und sonstigen grundstücksgleichen Rechten im Zusammenhang mit der Ermittlung des Einheitswerts [...]. Nach § 1 Abs 2 BewG 1955 gilt der erste Abschnitt des zweiten Teils des BewG 1955 (§§ 19 bis 68) aber nur „nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze“ für die Grunderwerbsteuer (vgl VwGH 21. 12. 1992, 91/16/0125). Eine solche Regelung enthält aber § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 – im Gegensatz zu den auf den „Einheitswert“ abstellenden Ziffern 1 und 2 dieses Absatzes – nicht. Die in § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 vorgesehene Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage (Mindestbemessungsgrundlage bei einer niedrigeren Gegenleistung) ist somit ausschließlich der auf der Grundlage des § 10 BewG 1955 zu ermittelnde „gemeine Wert“ des einzuräumenden Baurechts. Es kommt also auf den Preis an, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (am freien Markt) – unter zueinander fremden Personen – für die Einräumung eines solchen Baurechts (zB bei Einmalerlag) gezahlt würde, wobei ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse auszublenden sind. [W]enn § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG 1987 anzuwenden ist, [bildet] die tatsächlich im konkreten Einzelfall gezahlte Gegenleistung nicht die Bemessungsgrundlage.

Die Bestimmung des § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG 1987, wonach Baurechte den Grundstücken gleichstehen, bedeutet, dass die in § 1 leg cit angeführten Tatbestände auch auf Baurechte anzuwenden sind, nicht jedoch, dass bei der Bemessungsgrundlage des gemeinen Werts derjenige des Grundstücks auch für das Baurecht heranzuziehen wäre.

Für das fortgesetzte Verfahren weist der VwGH darauf hin, dass § 15 BewG 1955 nur die Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen regelt. Damit ist § 15 BewG 1955 (und die Einschränkung auf ein bestimmtes Vielfaches des Jahreswerts) aber nur für die Bewertung der Bauzinsverpflichtung, somit der Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG 1987) für die

Einräumung des Baurechts, nicht aber für die Bewertung des Baurechts selbst von Bedeutung. Der Wert des Baurechts ist eigenständig nach § 10 BewG 1955 zu ermitteln.

### Anmerkung

Das Erkenntnis erging zur vom 1. 6. 2014 bis 31. 12. 2015 geltenden Rechtslage und betrifft die Frage, wie der gemeine Wert eines Baurechts gem § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36 zu ermitteln ist. Nach dieser Gesetzesstelle war der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage für die GrESt anzusetzen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden, nicht zu ermitteln oder geringer war als der gemeine Wert des Grundstücks. Nach Ansicht des BMF (BMF-Erlass 11. 11. 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, Pkt 1.1.8) war der gemeine Wert eines Baurechts mit einer Dauer von mindestens 50 Jahren dem gemeinen Wert des (bebauten oder unbebauten) Grundstücks, an dem das Baurecht eingeräumt wurde, gleichzusetzen (kritisch und anderer Ansicht *Beiser*, SWK 2014, 1128, und SWK 2015, 387). Dieser Auffassung widerspricht der VwGH. Für das fortgesetzte Verfahren weist er zudem darauf hin, dass der gemeine Wert des Baurechts eigenständig nach § 10 BewG zu ermitteln ist. § 15 BewG hat nur für die Bewertung der Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG) Relevanz (anderer Ansicht noch *Beiser*, SWK 2014, 1128, wonach der kapitalisierte Wert gem § 15 BewG den gemeinen Wert darstellt; ebenso *Schaffer/Siller* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG [2017] § 5 Rz 483; *Beiser* vertritt diese Meinung – entgegen der Auffassung des VwGH – weiterhin in SWK 2018, 1421).

Nach der ab 1. 1. 2016 geltenden Rechtslage ist die Grunderwerbsteuer gem § 4 Abs 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert, zu berechnen. Innerhalb des Familienverbandes gem § 26a GGG ist immer der Grundstückswert maßgeblich. Der Grundstückswert ist dabei entweder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gem § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Werts des Gebäudes oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Werts zu ermitteln. Ein für den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nachgewiesener geringerer gemeiner Wert des Grundstücks gilt als Grundstückswert. In Bezug auf die Ermittlung des Grundstückswerts iZm Baurechten vertritt das BMF in der Information vom 13. 5. 2016 (BMF-010206/0058-VI/5/2016), ergänzt durch die Information vom 4. 12. 2017 (BMF-010206/0094-IV/9/2017), unter Verweis auf § 56 BewG die Auffassung, dass der Grundstückswert eines Baurechts bei einer Begründung für eine Dauer von mindestens 50 Jahren dem Grundstückswert des (bebauten oder unbebauten) Grundstücks entspricht, an dem das Baurecht eingeräumt wird. Im Wesentlichen führt das BMF damit die in der Information vom 11. 11. 2014 vertretene Auffas-

sung fort und ersetzt lediglich den Wertmaßstab des gemeinen Werts durch jenen des Grundstückswerts. Vor dem Hintergrund des gegenständlichen VwGH-Erkenntnisses ist diese Ansicht allerdings als überholt anzusehen. Die Bestimmungen des BewG sind für grunderwerbsteuerliche Zwecke nur „nach näherer Regelung“ durch das GrEStG anzuwenden. Für die Ermittlung des Bodenwerts wird im Rahmen der Pauschalwertmethode auf § 53 Abs 2 BewG verwiesen, ein Verweis auf § 56 BewG findet sich in § 4 Abs 1 GrEStG nicht. Der Wert des Baurechts kann sohin nicht mit dem Wert des Grundstücks gleichgesetzt werden. Vielmehr ist der Wert des Baurechts eigenständig zu ermitteln (siehe auch *Beiser*, SWK-Spezial Baurecht und Baurechtswohnungseigentum im Abgabenrecht [2019] Kap V.2.2.). Allerdings sind die Pauschalwertmethode sowie die Ableitung aus einem Immobilienpreisspiegel auf die Wertermittlung für Grund und Boden und Gebäude ausgerichtet und daher bei einem Baurecht nicht anwendbar (siehe auch *Beiser*, SWK 2018, 1422; *Lattner*, SWK 2018, 1423), so dass als Grundstückswert der (eigenständig zu ermittelnde) gemeine Wert des Baurechts maßgeblich sein wird.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30 Abs 4 EStG

immo aktuell 2019/3

### „Steuerverfangenheit“ von Grundstücken zum 31. 3. 2012

VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0013

**Wenn § 30 Abs 4 EStG idF 1. StabG 2012 von Grundstücken spricht, die am 31. 3. 2012 nicht (mehr) steuerverfangen waren, kann nur entscheidend sein, ob hinsichtlich des nach dem 31. 3. 2012 verkauften Grundstücks zum 31. 3. 2012 bereits die Spekulationsfrist abgelaufen war oder nicht.**

**Sachverhalt:** Im Revisionsverfahren war im Wesentlichen strittig, ob die „Steuerverfangenheit“ eines Grundstücks zum 31. 3. 2012 auch dann gegeben ist, wenn eine Veräußerung an diesem Tag zwar grundsätzlich steuerbar, aufgrund einer Befreiungsbestimmung jedoch nicht steuerpflichtig gewesen wäre. Der Revisionswerber hatte eine von ihm 2007/2008 errichtete Eigentumswohnung samt Parkplatz auf einem im Jahr 2006 erworbenen Grundstück an den bisherigen Mieter im April 2012 veräußert und argumentierte, dass für den Gebäudeanteil die pauschale Einkünfteermittlung des § 30 Abs 4 Z 2 EStG idF 1. StabG 2012 zur Anwendung gelangen würde. Aufgrund der Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 wäre dieser nämlich am 31. 3. 2012 „nicht steuerverfangen“ iSd § 30 Abs 4 EStG idF 1. StabG 2012 gewesen. Der VwGH folgte dieser Auffassung nicht und wies die ordentliche Revision als unbegründet ab.

**Rechtliche Beurteilung:** Ein Grundstück gilt als „am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen“ iSd § 30 Abs 4 EStG, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem

1. StabG 2012 noch nicht abgelaufen war [gemeint wohl: *bereits* abgelaufen war]. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entsteht durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus Sicht des § 30 EStG 1988 kein neues Wirtschaftsgut. Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann (wie im Revisionsfall) ein Haus errichtet wird, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache (vgl VwGH 23. 9. 2005, 2003/15/0105). [...]

Wenn § 30 Abs 4 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 von Grundstücken spricht, die am 31. 3. 2012 nicht (mehr) steuerverfangen waren, kann demzufolge nur entscheidend sein, ob hinsichtlich des nach dem 31. 3. 2012 verkauften Grundstücks zum 31. 3. 2012 bereits die Spekulationsfrist abgelaufen war oder nicht. Der Bebauung des Grundstücks kommt nach der Rechtsprechung des VwGH hingegen keine Relevanz für die Frage der Steuerverfangenheit eines Grundstücks zu. Vor Ablauf der Spekulationsfrist war ein bebauter Grundstück als Ganzes „*steuerverfangen*“, nach Ablauf der Spekulationsfrist unterlag das bebaute Grundstück hingegen selbst für den Fall, dass die Errichtung des Gebäudes erst kurze Zeit vor der Veräußerung erfolgt sein sollte, zur Gänze nicht der Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 (vgl VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0079, zu abgelösten Mieterinvestitionen).

Die mit dem AbgÄG 2015 in § 30 Abs 4 EStG 1988 durch Ergänzung der Wortfolge „*ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen*“ beabsichtigte „*Klarstellung*“ (vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 7) bewirkte – anders als der Revision zugrunde liegt – nach dem Gesagten keine Änderung des normativen Gehalts des § 30 Abs 4 EStG 1988.

## Anmerkung

Das Erkenntnis des VwGH markiert den Endpunkt einer Diskussion über die Frage, wie das Tatbestandsmerkmal „*am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen*“ zu verstehen ist. Während die Finanzverwaltung (EStR 2000, Rz 6654) und Teile der Literatur vertraten, dass es auf die „*abstrakte Steuerbarkeit*“ ankäme (ohne Rücksichtnahme auf zum 31. 3. 2012 anwendbare Steuerbefreiungen wie etwa im gegenständlichen Fall die Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG aF), stellten Teile des Fachschrifttums auf eine „*konkrete Steuerpflicht*“ zum 31. 3. 2012 (somit unter Anwendung von Steuerbefreiungen) ab. Dies führte sogar zu einer klarstellenden Änderung des § 30 Abs 4 EStG mit dem AbgÄG 2015, in welchem nunmehr ausdrücklich geregelt ist, dass Steuerbefreiungen bei der Bestimmung der Steuerverfangenheit nicht zu berücksichtigen sind. Der vom VwGH entschiedene Fall betraf jedoch eine Veräußerung des Jahres 2012, der noch nicht unter die klarstellende Regelung gefallen war. Der VwGH hat sich ersterer Meinung angeschlossen und der Änderung des § 30

Abs 4 EStG durch das AbgÄG 2015 tatsächlich „klarstellende“ und nicht „rechtsändernde“ Bedeutung attestiert.

Interessant ist das Erkenntnis auch aus einem weiteren Grund: Seit der Änderung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen mit dem 1. StabG 2012 vertreten die Finanzverwaltung und die überwiegende Lehre, dass Grund und Boden sowie Gebäude als separate Wirtschaftsgüter zu behandeln sind. Bis zum 1. StabG 2012 wurde in Österreich die sogenannte „Einheitstheorie“ vertreten (und vom VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert), wonach Grund und Boden und darauf befindliche Gebäude ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen würden. In mehreren Erkenntnissen (VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025; 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034) der jüngeren Zeit hat der VwGH jedoch angedeutet, dass er – auch nach den Änderungen mit dem 1. StabG 2012 – grundsätzlich weiterhin von einer solchen Einheit ausgehen dürfte. Auch in dem gegenständlichen Erkenntnis findet sich ein entsprechender Hinweis.

Andreas Kampitsch

§ 5 Z 6 KStG; § 23 KStG

immo aktuell 2019/4

## Kein Freibetrag für begünstigte Zwecke bei Einkünften aus beschränkter Steuerpflicht

VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0040

**Der Freibetrag gem § 23 Abs 1 KStG ist nur vom – nach Abzug der Sonderausgaben verbleibenden – unbeschränkt teilsteuerpflichtigen Einkommen in Abzug zu bringen. Keine Wirkung entfaltet er indessen für Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht gem § 21 Abs 2 und 3 KStG unterliegen.**

**Sachverhalt:** Das Revisionsverfahren drehte sich um die Frage, ob der Freibetrag für begünstigte Zwecke gem § 23 KStG von – der beschränkten Steuerpflicht gem § 21 Abs 3 KStG unterliegenden – Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen abgezogen werden kann. Der Revisionswerber, ein gemeinnütziger Verein, erzielte in den Jahren 2012 und 2013 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 21 Abs 3 Z 1 KStG und beantragte, von diesen Einkünften den Freibetrag abzuziehen. Der VwGH versagte diesen Abzug.

**Rechtliche Beurteilung:** Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG 1988, die gem § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, können in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) sowohl ein der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegendes Einkommen (Teilsteuerpflicht) als auch der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG) unterliegende Einkünfte im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG 1988 erzielen. [...]

In § 23 Abs 1 KStG 1988 ist – anders als etwa in den §§ 22 Abs 1 und 24 Abs 1 KStG 1988 – nur von der Einkommensermittlung und vom

steuerpflichtigen Einkommen die Rede. Das Einkommen bildet ausschließlich für den Bereich der unbeschränkten Teilsteuerplicht die Steuerbemessungsgrundlage. In § 23 Abs 1 KStG 1988 wird zudem normiert, dass der Freibetrag für begünstigte Zwecke vom Einkommen nach Abzug der Sonderausgaben – die es bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG 1988 nicht gibt – abzuziehen ist, was ebenfalls dagegenspricht, dass § 23 KStG 1988 auf Einkünfte im Sinne des § 21 Abs 2 oder 3 KStG 1988 anwendbar ist. Auch historisch zielte der Freibetrag für begünstigte Zwecke nur auf der unbeschränkten Teilsteuerplicht unterliegende wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der gem § 5 Z 6 KStG 1988 steuerbefreiten Körperschaften ab.

Somit ist der Freibetrag gem § 23 Abs 1 KStG 1988 nur vom – nach Abzug der Sonderausgaben verbleibenden – unbeschränkt teilsteuerplichtigen Einkommen in Abzug zu bringen. Keine Wirkung entfaltet er indessen für Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht gem § 21 Abs 2 und 3 KStG 1988 unterliegen (in diesem Sinne auch *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 20; vgl ferner *Dziurdz* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 23 Rz 22).

### Anmerkung

Der VwGH stellt in seiner Entscheidung klar, dass der Freibetrag für begünstigte Zwecke nur von jenem Einkommen gemeinnütziger Körperschaften in Abzug gebracht werden kann, das der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Er bestätigt hiermit die Rechtsansicht der Finanzverwaltung (*VereinsR* 2001, Rz 394). Somit kann der Freibetrag von jenem Einkommen abgezogen werden, das sich aus entbehrlichen Hilfsbetrieben (hier besteht grundsätzlich Steuerpflicht für den entbehrlichen Hilfsbetrieb) sowie begünstigungsschädlichen Betrieben, für die eine Ausnahmegenehmigung gem § 44 Abs 2 BAO besteht (hier wird die Steuerpflicht in aller Regel auf den begünstigungsschädlichen Betrieb eingeschränkt), ergibt. Unter bestimmten Voraussetzungen gilt eine solche Ausnahmegenehmigung gem § 45a BAO automatisch als erteilt. Nicht begünstigungsfähig sind Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht gem § 21 Abs 2 und 3 KStG unterliegen. Dies betrifft Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus privaten Grundstücksveräußerungen. Solche liegen dann vor, wenn die entsprechenden Wirtschaftsgüter keinem (steuerpflichtigen oder steuerbefreiten) Betrieb der Körperschaft zuzurechnen sind. Inwieweit bei gemeinnützigen Körperschaften, die aufgrund ihrer Rechnungslegungspflicht (vor allem gemeinnützige Kapitalgesellschaften) über § 7 Abs 3 KStG zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG verpflichtet sind, eine „Einlage“ (als gewillkürtes Betriebsvermögen) von der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Wirtschaftsgütern

in einen (steuerpflichtigen) Betrieb möglich ist, um vom Freibetrag profitieren zu können, ist fraglich (kritisch *Zirngast*, StAW 2017, 113 [FN 28], zur Einlage in einen steuerbefreiten Betrieb).

Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 2 Z 1 EStG

immo aktuell 2019/5

### Keine Hauptwohnsitzbefreiung bei schlichtem Miteigentum

VwGH 21. 11. 2018, Ra 2018/13/0085

#### Der Begriff der „Eigentumswohnung“ im Befreiungstatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 EStG für Wohnungen in Österreich ist auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002 zu beziehen.

**Sachverhalt:** Der Revisionswerber hat seinen Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft mit einem Mehrparteienhaus veräußert, wobei ihm die von ihm jahrzehntelang bewohnte Wohnung in diesem Haus nicht aufgrund eines daran begründeten Wohnungseigentums, sondern aufgrund einer Nutzungsvereinbarung zustand. Mangels Vorliegens einer „Eigentumswohnung“ iSd WEG 2002 versagten sowohl das Finanzamt als auch das BFG die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG. Die dagegen erhobene außerordentliche Revision verwarf der VwGH mit Beschluss als unzulässig.

**Rechtliche Beurteilung:** Der Revisionswerber macht geltend, ihm müsse auch ohne die Begründung von Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 die in § 30 Abs 2 Z 1 EStG vorgesehene Steuerbefreiung (Hauptwohnsitzbefreiung) für die Veräußerung von „Eigentumswohnungen“ zustehen. Das gegenteilige Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002, sei nicht richtig, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliege, und „*bei genauerem Hinsehen*“ sei diese Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung auch „*noch nicht einheitlich beantwortet worden*“. Der Revisionswerber verweist dazu auf das Erkenntnis vom 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005, das für den in der Revision vertretenen Standpunkt spreche, wenn man den in diesem Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Gedanken des Verwaltungsgerichtshofes „*weeterspinne*“.

Der zuletzt wiedergegebenen Argumentation steht entgegen, dass die rechtlichen Erwägungen in dem Erkenntnis vom 24. 1. 2018 mit dem Hinweis beginnen, das Erkenntnis vom 22. 11. 2017 habe „*klargestellt, dass der Begriff der ‚Eigentumswohnung‘ im strittigen Befreiungstatbestand für Wohnungen in Österreich auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002 zu beziehen ist*“. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung – im Sinne des im Zulässigkeitsvorbringen auch geltend gemachten Bedarfs nach einem „*Abgehen von einer bisher fehlerhaften höchstgerichtlichen Rechtsprechung*“ – wird mit dem in den Revisionsgründen sodann näher

dargelegten Verständnis des Begriffes „Eigentumswohnung“ ebenfalls nicht aufgezeigt. [...]

### Anmerkung

Der VwGH bestätigt mit dem gegenständlichen Beschluss seine Rechtsprechung zur Hauptwohnsitzbefreiung iZm Eigentumswohnungen. So hat der VwGH in zwei jüngeren Erkenntnissen bereits entschieden, dass für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung im Zeitpunkt der Veräußerung eine „Eigentumswohnung“ vorliegen muss, wobei eine Eigentumswohnung dann gegeben ist, wenn Wohnungseigentum iSd WEG 2002 daran begründet wurde (VwGH 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002; 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005, siehe dazu zB *Kampitsch/Reinold*, VwGH bejaht Einrechnung von Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung, SWK 8/2018, 382 [382 ff]). Der VwGH hat daher der Alleineigentümerin einer

bebauten Liegenschaft, die eine von mehreren Wohnungen als Hauptwohnsitz nutzte (ohne daran [vorläufiges] Wohnungseigentum begründet zu haben) die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung versagt. Gleichermäßen schied im gegenständlichen Fall eine Befreiung aus, da der Revisionswerber kein Wohnungseigentum an der veräußerten Wohnung begründet hatte, sondern lediglich schlichter Miteigentümer der Liegenschaft war. Der VwGH sah keinen Grund von seiner Rechtsprechung abzugehen und ließ folglich die Revision nicht zu. Nicht abschließend geklärt ist bis dato, ob für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung auch „vorläufiges Wohnungseigentum“ (Wohnungseigentum des Alleineigentümers einer Liegenschaft) ausreicht (ausdrücklich offenlassend VwGH 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005).

Andreas Kampitsch

# Die Ermittlung der Lagezuschläge bzw Lageabstriche

## Die gesetzliche Anordnung des § 16 Abs 3 MRG

Michaela Schinnagl

In der OGH-Entscheidung vom 6. 11. 2018, 5 Ob 170/18p, hatte sich der fünfte Senat erstmals mit der Frage auseinanderzusetzen, wie der zulässige Lagezuschlag nach § 16 Abs 3 MRG zu berechnen ist, wenn keine unbebauten Vergleichsliegenschaften vorhanden sind und ob bei solchen Fallkonstruktionen auch Liegenschaften mit abbruchreifen, wertlosen Gebäuden als Vergleichsliegenschaften herangezogen werden dürfen. Die vorliegende Entscheidung wird zum Anlass genommen, um sich einigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung der Höhe des Lagezuschlags zu widmen.

Mag. Michaela Schinnagl ist Verbandsjuristin beim Österreichischen Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen – Revisionsverband in Wien.

### 1. Ermittlung der Höhe des Lagezu- bzw -abschlags

Steht offenkundig fest, dass die Qualität der Lage (Wohnumgebung), in der sich die Wohnung befindet, aufgrund der konkreten Wohnlageeigenschaften besser<sup>1</sup> oder schlechter<sup>2</sup> ausgeprägt ist als die durchschnittliche Lage iSd § 2 Abs 3 RichtWG,<sup>3</sup> ist die Höhe des zulässigen Lagezu- bzw -abschlags entsprechend den Anordnungen in § 16 Abs 3 MRG zu ermitteln. Neben der Voraussetzung der „Überdurchschnittlich-

keit“ ist gemäß § 16 Abs 4 MRG für die Berücksichtigung eines Lagezuschlags auch die verbale Umschreibung der für den Lagezuschlag maßgebenden Umstände in Schriftform bis spätestens zum Zeitpunkt des Zustandekommens des Mietvertrags zwingend erforderlich. § 16 Abs 3 MRG enthält genaue Anweisungen für die Berechnung. Diese gesetzlich normierte Ermittlungsmethode ist strikt einzuhalten und immer anzuwenden. Die Höhe des Lagezuschlags bzw Lageabstrichs kann somit nicht unter Anwendung des § 273 ZPO festgesetzt werden.<sup>4</sup>

Zunächst ist zur Ermittlung der Lagezu- und -abschläge der der Lage des Hauses entsprechende Grundkostenanteil je m<sup>2</sup> erzielbare Wohnnutzfläche zu berechnen. Dazu bedarf es in berichtigender Auslegung des § 16 Abs 3

<sup>1</sup> LGZ Wien 28. 4. 2008, 41 R 203/06s.

<sup>2</sup> OGH 15. 12. 1998, 5 Ob 199/98w.

<sup>3</sup> Näheres zur Durchschnittslage *Ostermayer*, Richtwertmietzins und Durchschnittslage, wobl 1994, 138 (138 ff); *Schinnagl* in *Illedits/Reich-Rohrwig*, Wohnrecht Taschenkommentar<sup>3</sup> (2018) § 2 RichtWG Rz 3; *Schinnagl*, Einige Überlegungen zum Lagezuschlag im Lichte der Entscheidung 5 Ob 74/17v, wobl 2018, 268 (268 ff).

<sup>4</sup> So OGH 16. 1. 2001, 5 Ob 241/00b; 27. 6. 2006, 5 Ob 78/06s.

NEU AB 2019

# IMMOBILIEN – STEUERN – RECHT

## Dreifach hält am besten

1. Jahrgang / Februar 2019 / Nr. 1

# immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle  
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg  
Christian Zenz

Linde  
www.lindeverlag.at

### **Recht vernetzt**

Immobilien – Steuern – Recht

### **Auf den Punkt gebracht**

Fundierte, kompakte Fachinformation

### **Für die Praxis**

Muster, Checklisten, Beispiele

### **Insiderwissen**

Der aktuelle Fall, Blick in die Immobilienbranche

### **Rechtsprechung & Anmerkungen**

Entscheidungen von VwGH, VfGH und OGH



**SPAREN SIE  
50 EURO!**



**Jetzt zum  
Einführungspreis  
bis 30.4.2019 um  
EUR 198,-**

**6x jährlich  
Ab der ersten Ausgabe  
auch in Lindeonline**

## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

**Ja**, ich bestelle

\_\_\_ Ex. **immo aktuell-Jahresabo 2019**  
inkl. Onlinezugang und App (1. Jahrgang 2019, Heft 1-6)

**Einführungspreis** bis 30.4.2019 **EUR 198,-\***

regulärer Preis ab 1.5.2019 **EUR 248,-\***

**gratis Probeheft**

\* Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges 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) \_\_\_\_\_

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

**Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.**

AGB: [www.lindeverlag.at/agb](http://www.lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [www.lindeverlag.at/datenschutz](http://www.lindeverlag.at/datenschutz)

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesandten Newsletter widerrufen werden.

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



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