

# 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

## **Schwerpunkt Luxusimmobilien**

Besprechung der aktuellen BMF-Information

Der aktuelle Fall: Luxusimmobilien und Betriebsprüfung

Was sind Luxusimmobilien?

## **Immobilien und Steuern**

Wartungserlass der Gebührenrichtlinien 2019

Teilwert im Spannungsfeld zwischen Vermutung und Widerlegung

Grundstückshandel trotz fehlendem Weiterveräußerungsentschluss

## **Immobilien und Recht**

Richtwertmietzins bei nicht fristgerechter Neuvermietung

Verbandsprozess zur Wertsicherungsklausel in Bestandverträgen

Datenschutz: Verdeckte Videoüberwachung im Mehrparteienhaus

Mediation bei Bau- und Anlagenbauprojekten

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 16 EStG; § 12 UStG

immo aktuell 2019/25

## Fruchtgenuss und Substanzabgeltung

VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021

**Eine nachträgliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen zur Leistung einer Substanzabgeltung hält dem Fremdvergleich nicht stand und ist als durch das familiäre Naheverhältnis verursacht zu beurteilen.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall die Absetzbarkeit von Substanzabgeltungen iZm einer Fruchtgenussvereinbarung als Werbungskosten bzw die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs daraus. Die Revisionswerberin erzielte in den Streitjahren 2008 bis 2010 ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund einer mit dem Ehemann getroffenen Fruchtgenussvereinbarung. Die streitgegenständliche Liegenschaft war von der Revisionswerberin mit Notariatsakt vom 11. 6. 2007 ihrem Ehemann Dr. C um einen Betrag von 78.000 € verkauft worden. In der Folge errichtete der Ehemann auf der Liegenschaft ein neues Wohngebäude. Am 31. 1. 2008 wurde zwischen den Eheleuten ein Notariatsakt geschlossen, demzufolge Dr. C seiner Ehefrau in Abgeltung der (offenen) Kaufpreisschuld das „*lebenslängliche, unentgeltliche, unbeschränkte und unbeschränkbare Recht der Fruchtnießung*“ an der übereigneten Liegenschaft einräumte. Während der Ausübung des ihr eingeräumten Rechts hatte die Revisionswerberin die mit der Liegenschaft verbundenen Steuern, Gebühren und Abgaben sowie alle Betriebskosten, welcher Art auch immer, inklusive Versicherungen, selbst zu tragen. Aufgrund einer Besprechung mit der steuerlichen Vertretung im April 2008 betreffend die bislang vernachlässigten steuerlichen Aspekte der Fruchtgenussvereinbarung kamen die Eheleute ua hinsichtlich einer für die Substanzabgeltung zu leistenden Zahlung überein, dass die Revisionswerberin diese erst leisten müsse, wenn die aus dem Kaufvertrag bestehende Kaufpreisschuld abgetragen sei.

Mit Übergabs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 12. 9. 2008 übergab Dr. C die streitgegenständliche Liegenschaft seinen beiden Söhnen JP und MP. Dabei wurde festgehalten, dass die Fruchtgenussvereinbarung mit der Revisionswerberin durch die Übergabe nicht berührt werde. Mit Rechnungsdatum vom 31. 12. 2008 legten Dr. C, JP und MP an die Revisionswerberin unter Ausweis von Mehrwertsteuer Rechnungen über die „*Weiterverrechnung Fruchtgenuss 2007 und 2008 lt Fruchtnießungsvertrag vom 31.01.2008*“, die den Vermerk „*Betrag dankend erhalten*“ und die Unterschrift des jeweiligen Rechnungslegers enthielten. Tatsächliche Zahlungen für die Substanzabgeltung erfolgten in den Streitjahren nicht; vielmehr wurde eine Verrechnung mit der Kaufpreisforderung der Revisionswerberin vorgenommen.

Die Revisionswerberin erklärte aus der Vermietung der Liegenschaft in den Jahren 2007 bis 2010 Einkünfte (unter Abzug der verrechneten Substanz-

abgeltungen). Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG Beschwerden der Revisionswerberin gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 als unbegründet ab, mit denen das Finanzamt den Verrechnungen für Substanzabgeltungen die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten bzw einen daraus geltend gemachten Vorsteuerabzug verweigert hatte. Gegen das Erkenntnis des BFG richtete sich die außerordentliche Revision. Der VwGH wies die Revision zurück.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Die Revisionswerberin erachtet sich durch das angefochtene Erkenntnis in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht auf Anerkennung der Abzugsfähigkeit von Substanzabgeltungen sowie in ihrem Recht auf Anerkennung von Vorsteuern aus den verrechneten Substanzabgeltungen verletzt. Zur Zulässigkeit der Revision wird geltend gemacht, es lägen gravierende Verfahrensmängel vor. Das BFG scheine zu übersehen, dass der Werbungskosten- und Vorsteuerabzug von der Frage abhängt, „*um welche Art von Fruchtgenuss es sich handelt, der zwischen der Revisionswerberin und ihrem Ehegatten mit Vertrag vom 31.01.2008 vereinbart*“ worden sei. [...] Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan. [...]

Das BFG hat im angefochtenen Erkenntnis ua ausgeführt, dass das Vorliegen eines Bruttofruchtgenussrechts aufgrund des Wortlautes des Fruchtnießungsvertrages ohnedies zu verneinen sei [...]. Eine andere Frage sei aber, ob ursprünglich (also im Rahmen der Übertragung der Einkunftsquelle) auch vereinbart worden sei, dass die Revisionswerberin ihrem Ehemann Substanzabgeltungen zu leisten habe. Diese Frage verneinte das BFG im angefochtenen Erkenntnis nach ausführlicher Auseinandersetzung mit der Fruchtgenussvereinbarung und dem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters. Die Vereinbarung einer Substanzabgeltung sei erst anlässlich der Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter am 15. 4. 2008 getroffen worden. Das BFG hat diese Feststellung nach eingehenden Vorhalteverfahren und Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung getroffen. Es kam zum Ergebnis, dass die nachträglich – nach steuerlicher Beratung – geschlossene Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhält und hat sie daher als durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst beurteilt. Diese Feststellung und die sich daran anschließende rechtliche Beurteilung, es lägen insoweit keine (zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Werbungskosten vor, begegnet auch vor dem Hintergrund des Revisionsvorbringens keinen Bedenken. Aus welchem Grund im Notariatsakt

zwar Regelungen über die von der Revisionswerberin im Rahmen der Ausübung des Fruchtgenusses im Einzelnen zu tragenden Aufwendungen getroffen wurden, die revisionsgegenständliche „Substanzabgeltung“ darin aber keine Erwähnung gefunden hat, wird im Zulässigkeitsvorbringen wie auch in den Revisionsgründen nicht plausibel gemacht.

Da in der Revision somit keine Rechtsfragen aufgeworfen werden, denen iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, war die Revision zurückzuweisen.

### Anmerkung

Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, wird in den EStR eine Zahlung für Substanzabgeltung als „AfA-Ersatz“ beim Vorbehaltsfruchtgenuss unter bestimmten Voraussetzungen anerkannt. Umsatzsteuerlich wird eine ertragsteuerliche Substanzabgeltung in Rz 3 UStR als Entgelt des Vorbehaltsfruchtgenussberechtigten für eine sonstige Leistung des zivilrechtlichen Eigentümers gesehen. Nach Rz 113a EStR ist Voraussetzung für die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung (zB in Form eines Notariatsaktes) und die tatsächliche Leistung der Zahlung. Diese Voraussetzungen legt das BMF wohl generell für die steuerliche Anerkennung der Substanzabgeltung fest (nicht bloß betreffend die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller, wie dies der einleitende Satzteil in Rz 113a Satz 4 EStR nahelegen könnte). Weiters führen die EStR idF des Wartungserlasses 2018 aus: „Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen. Die Geltendmachung der AfA kann dabei nicht rückwirkend erfolgen, sondern frühestens im [sic!] dem Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Zahlung der Substanzabgeltung vorgenommen wird.“ Diese Aussage lässt auf die Anerkennung einer nachträglichen Vereinbarung *pro futuro* schließen, die der VwGH wie das BFG im gegenständlichen Fall jedoch mangels Fremdüblichkeit ablehnen. Die vom VwGH gewürdigten Argumente des BFG sind nachvollziehbar, denn ein Fremder würde wohl nach Abschluss des Fruchtgenussvertrags der Zahlung weiterer Aufwendungen in Höhe der AfA nachträglich nicht zustimmen.

Die Aussagen zur Substanzabgeltung in den EStR beziehen sich auf den Vorbehaltsfruchtgenuss (siehe dazu *Leyrer/Kampitsch in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 47). Auch der UFS (30. 6. 2005, RV/0485-L/03) hat eine Substanzabgeltung entsprechend der Verwaltungspraxis nur iZm einem Vorbehalts-, nicht aber iZm einem Zuwendungsfruchtgenuss anerkannt (ebenso

betreffend Zuwendungsfruchtgenuss BFG 24. 5. 2017, RV/3101092/2015). Im vorliegenden Fall war hingegen bei genauer Betrachtung ein Zuwendungsfruchtgenuss gegeben, da der Revisionswerberin das Fruchtgenussrecht erst nach der zivilrechtlichen Übertragung der Liegenschaft an ihren Ehemann und nachfolgender Gebäudeerrichtung von diesem eingeräumt wurde. Im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung der Revision ging der VwGH auf die Art des vereinbarten Fruchtgenusses nicht näher ein. Auch der Wiedergabe der Ausführungen des BFG im Beschluss des VwGH ist dazu nichts zu entnehmen (die BFG-Entscheidung wurde gem § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht).

Bemerkenswert ist darüber hinaus, dass der VwGH der Vereinbarung einer Substanzabgeltung im Rahmen eines unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrechts (so die Feststellung des BFG) augenscheinlich keine grundsätzlichen Bedenken entgegenbringt (anders zB *Doralt*, RdW 2016, 133), wiewohl er sich mit der konkreten Absetzbarkeit als Werbungskosten nicht auseinandersetzt. Gegenständlich scheiterte die steuerliche Anerkennung der Substanzabgeltung an der nachträglichen und aus diesem Grund als nicht fremdüblich qualifizierten Vereinbarung.

Sabine Kanduth-Kristen

### § 30 Abs 2 EStG

immo aktuell 2019/26

### Hauptwohnsitzbefreiung: Keine materiell-rechtliche Bedeutung der polizeilichen Meldung

VwGH 27. 2. 2019, Ra 2018/15/0111

**Der Hauptwohnsitzmeldung kommt [iZm der Hauptwohnsitzbefreiung] keine materiell-rechtliche Bedeutung zu [...], in Zweifelsfällen kann die polizeiliche An- und Abmeldung aber als Indiz dienen (vgl VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0030).**

**Sachverhalt:** Der Revisionswerber veräußerte im Jänner 2013 eine Liegenschaft des Privatvermögens (Eigentumswohnung) und machte die Hauptwohnsitzbefreiung geltend. Eine Abfrage des Melderegisters ergab, dass eine Meldung an der Liegenschaft als „Hauptwohnsitz“ nur im Zeitraum vom 11. 3. 2010 bis 31. 1. 2012 und vom 7. 3. 2012 bis 24. 8. 2012 bestanden hatte. In der Folge schrieb das Finanzamt dem Revisionswerber bescheidmäßig Steuer auf die private Grundstücksveräußerung vor, weil die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung nicht vorgelegen hätten. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid wies das Finanzamt unter Berufung auf die Angaben des Revisionswerbers, dass er sich in der Zeit vom 1. 2. 2012 bis 6. 3. 2012 aufgrund eines Scheidungsverfahrens nicht in der Wohnung aufgehalten hätte, ab. Das BFG bestätigte im Wesentlichen die Entscheidung des Finanzamtes und führte aus, dass die Angaben des Revisionswerbers, er wäre infolge des Scheidungsverfahrens kurzzeitig zu seinem Vater gezogen, keinen anderen Schluss zuließen, als dass die Eintragungen im polizeilichen Melderegister den Tatsachen entsprächen. Mangels eines durchgängigen Haupt-



wohnsitzes in der veräußerten Eigentumswohnung sei die Hauptwohnsitzbefreiung zu versagen. Hiergegen wandte sich der Revisionswerber mit außerordentlicher Revision an den VwGH. Der VwGH hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze iSd BAO, ist Hauptwohnsitz iSd § 30 Abs 2 EStG jener dieser Wohnsitze, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (vgl VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0235).

Der Hauptwohnsitzmeldung kommt idZ keine materiell-rechtliche Bedeutung zu [...], in Zweifelsfällen kann die polizeiliche An- und Abmeldung aber als Indiz dienen (vgl VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0030).

Im vorliegenden Verfahren ist nicht strittig, dass der Revisionswerber in jenen Zeiträumen, in denen nach den melderechtlichen Wohnsitzbestätigungen der Hauptwohnsitz in der [veräußerten Eigentumswohnung] bestanden hatte, dort auch der Hauptwohnsitz iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG war, also die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu dieser Wohnung bestanden. Insgesamt diene diese Wohnung dem Revisionswerber damit mehr als zwei Jahre als Hauptwohnsitz.

Der melderechtliche Hauptwohnsitz bestand aber nicht im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012; in jenem Zeitraum bestand (melderechtlich) ein Nebenwohnsitz in der [veräußerten Eigentumswohnung].

Der Revisionswerber hatte angegeben, er habe seinen „Hauptwohnsitz eigentlich nie aufgegeben [...], auch hätten seine Kinder durchgehend in der Wohnung gewohnt. Er sei lediglich kurzfristig zu seinem Vater gezogen.“ Das BFG fand keinen Anlass, am Wahrheitsgehalt dieser Angaben zu zweifeln.

Entscheidend für die Beurteilung, ob dem Revisionswerber im Zeitraum vom 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 die streitgegenständliche Wohnung [...] als Hauptwohnsitz iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG diene, ist, ob weiterhin die Voraussetzungen für einen Wohnsitz iSd § 26 BAO erfüllt waren und zudem, ob der Revisionswerber weiterhin die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu dieser Wohnung hatte, auch wenn eine tatsächliche Benützung der Wohnung in jenem Zeitraum durch den Revisionswerber nicht (ununterbrochen) erfolgte. Hierzu hat das BFG aber keine Feststellungen getroffen, die eine Beantwortung dieser Frage ermöglichen würden.

Das angefochtene Erkenntnis war daher gem § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

### Anmerkung

Mit seinem aufhebenden Erkenntnis bestätigt der VwGH seine Rechtsprechung zur „alten“

Hauptwohnsitzbefreiung beim Spekulationsgeschäft. Für die Frage, ob eine Grundstücksveräußerung aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung befreit ist, kommt es nicht auf die polizeiliche Meldung an, sondern dient diese vielmehr als Indiz. Für die Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung ist maßgeblich, ob auch für die Zeiten, in denen kein Hauptwohnsitz in der Wohnung gemeldet war, ein Wohnsitz iSd § 26 BAO an der veräußerten Eigentumswohnung bestand und zu diesem weiterhin die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestanden.

Das Erkenntnis steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Rechtsansicht der Finanzverwaltung (Rz 6638 EStR), wonach „kurzfristige Abwesenheiten“ (das sind Abwesenheiten von maximal sechs Monaten) als nicht schädlich angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz nicht in der Absicht verlässt, ihn endgültig aufzugeben. Diese Abwesenheiten sind nach Ansicht der Finanzverwaltung in die Fristen des § 30 Abs 2 Z 1 EStG nicht einzurechnen; sie hemmen diese, unterbrechen sie aber nicht. Eine solche Konstellation wäre im gegenständlichen Fall wohl gegeben und auf Basis der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung die Befreiung zu gewähren. Dem Erkenntnis zufolge kommt es hingegen darauf an, zu welchem Wohnsitz der Veräußerer die „engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen“ hat; diese können wohl auch über einen längeren Zeitraum als sechs Monate zu einem bestimmten Wohnsitz bestehen. Eine örtliche Abwesenheit vom Hauptwohnsitz würde dann die Frist weiterlaufen lassen (und nicht hemmen). Umgekehrt können diese Beziehungen aber auch deutlich früher zu einem anderen Wohnsitz wechseln (der VwGH scheint im gegenständlichen Fall auch einen kurzfristigen Wechsel im Zuge des Auszugs aus der Wohnung im Rahmen des Scheidungsverfahrens für möglich zu erachten, siehe dazu auch Zorn, RdW 2019, 268 [269]).

Andreas Kampitsch

§ 2 Abs 2 Z 1 GrEStG;

§ 17 GrEStG

immo aktuell 2019/27

### Keine Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer bei Erlöschen eines Baurechts mit Zeitablauf

VwGH 26. 3. 2019, Ro 2018/16/0005; Ro 2018/16/0007

**Ein Erlöschen des Baurechts mit Zeitablauf stellt jedenfalls kein Rückgängigmachen der Leistung „Einräumung des Baurechts“ dar.**

**Sachverhalt:** Hintergrund der gegenständlichen Verfahren ist ein Finanzierungsgeschäft einer Gemeinde. Diese veräußerte an eine in ihrem (mittelbaren) Eigentum stehende GmbH & Co KG mehrere Liegenschaften um einen Kaufpreis von ca 24,7 Mio €. Die Bezahlung des Kaufpreises finanzierte die GmbH & Co KG mittels Anleihe. Im Gegenzug räumte die

GmbH & Co KG der Gemeinde ein Baurecht an den Liegenschaften ein, wofür die Gemeinde – nach zwischenzeitlicher Adaptierung der Verträge – keinen Baurechtszins bezahlen musste. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass die Gemeinde über eine Gesamtlaufzeit von 30 Jahren die Liegenschaften mittels Ratenzahlungen zurückkauft. Mit Ablauf des Baurechtsvertrags (16 Tage vor Fälligkeit der letzten Rückkaufrate) sollen die Bauwerke an die GmbH & Co KG zurückfallen, nach Zahlung der letzten Rückkaufrate sodann die Liegenschaften an die Gemeinde zurückübertragen werden. Zweck dieser Vertragsgestaltung war die Finanzierung bzw Umschuldung der Gemeinde (mittelbar über die von der GmbH & Co KG aufgenommene Anleihe). Unter Heranziehung der Rechtsprechung des VwGH zu Sale-and-lease-back-Vereinbarungen (VwGH 21. 1. 1998, 97/16/0345) wurde die Nichtfestsetzung der GrESt gem § 17 GrEStG beantragt. Das Finanzamt (und ihm folgend das BFG) setzte jedoch sowohl für den Kaufvertrag als auch für den Baurechtsvertrag GrESt fest. Das BFG ging von einem Grundstückstausch mit Aufzahlung aus (Tausch Liegenschaften gegen Baurecht und Zuzahlung des Kaufpreises iHv 24,7 Mio €). Eine vollständige Rückgängigmachung der Erwerbsvorgänge nach § 17 GrEStG verneinte das BFG mangels Rückstellung der Gegenleistung (beim Kaufvertrag) bzw weil das Erlöschen des Baurechts keine Rückgängigmachung des Erwerbs des Baurechts darstelle (beim Baurechtsvertrag). Den Rückkauf der Liegenschaften behandelte das BFG wie eine Befristung nach § 5 Abs 2 BewG und setzte die GrESt für den Kaufvertrag nur auf den Teil fest, der auf das – nicht zurückgestellte – Baurecht entfiel. Dagegen wandten sich die GmbH & Co KG (Kaufvertrag, Ro 2018/16/0005) und die Gemeinde (Baurechtsvertrag, Ro 2018/16/0007) mit ordentlichen Revisionen an den VwGH. Dieser wies beide Revisionen als unbegründet ab.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Das Tatbestandsmerkmal einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG verlangt, dass der Verkäufer seine ursprüngliche Rechtsstellung und jene Verfügungsmacht über das Grundstück wiedererlangt, die er vor dem ursprünglichen Vertragsabschluss innegehabt hat (vgl etwa in ständiger Rechtsprechung VwGH 26. 5. 2011, 2011/16/0001).

Die Begünstigung des § 17 GrEStG setzt eine Wiederherstellung des früheren Zustandes voraus. Eine solche findet ihren Niederschlag auch in der Rückstellung der Gegenleistung, die der Ersterwerber dem Rückerwerber geleistet hat (vgl VwGH 30. 6. 2005, 2005/16/0094). [...]

Gegenstand der Einräumung eines Baurechtes ist das Recht, auf oder unter der Bodenfläche eines Grundstückes ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs 1 BauRG) und an diesem Bauwerk die Rechte des Eigentümers und am Grundstück die Rechte des Nutznießers zu haben (§ 6 Abs 2 BauRG). Dieses Recht kann nur auf eine bestimmte Zeit bestellt werden (§ 3 Abs 1 BauRG).

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Festsetzung der GrESt für den Baurechtsvertrag (Ro 2018/16/0007):

Das BFG hat die Rückstellung eines Teils des im Tauschweg hingegebenen, einem Grundstück gleichgestellten Baurechts deshalb verneint, weil die Rückstellung dieses Baurechts wenige Tage vor dessen Ablauf infolge „Verbrauches“ als wertlos anzusehen sei und nicht zu einer Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes führe. [...]

Das im Revisionsfall vereinbarte „Rückgängigmachen“ des Baurechts [...] ist so zu verstehen, dass mit dieser Vereinbarung das Baurecht nicht bis zum 1. 8. 2044 [...], sondern bis zum 15. 7. 2044 eingeräumt wird und damit das Baurecht zu diesem Zeitpunkt erlischt. Ein Erlöschen des Baurechts mit Zeitablauf stellt jedenfalls kein „Rückgängigmachen“ der Leistung „Einräumung des Baurechts“ dar (vgl VwGH 30. 6. 2005, 2005/16/0094, zum Verkauf der Liegenschaft an den Baurechtsberechtigten).

Damit ist der Tatbestand des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht erfüllt.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Festsetzung der GrESt für den Kaufvertrag (Ro 2018/16/0005):

Wird in eine Vertragsgestaltung die Regelung aufgenommen, dass nach Ablauf einer bestimmten Dauer etwa ein Leasingnehmer das (zuvor von ihm dem Leasinggeber veräußerte) Leasingobjekt durch Bezahlung der letzten monatlichen Leasingrate erwirbt, so hat damit der Leasingnehmer einen Übereignungsanspruch iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG erworben, wozu es keiner rechtsgeschäftlichen Erklärung für den Erwerb der Liegenschaft mehr bedarf. Zweck solcher Vereinbarungen ist die langfristige Finanzierung eines Investitionsprojektes, wobei dem in wirtschaftlicher Hinsicht als Kreditgeber zu betrachtenden Vertragspartner zur Sicherung des Kredites das Eigentum an der Liegenschaft übertragen wird. Nach Erfüllung des (durch zwei getrennte Vereinbarungen abgeschlossenen) Rechtsgeschäftes wird damit vom „Leasingnehmer“ wieder seine vormalige Rechtsstellung erlangt. Solche Vertragsgestaltungen fallen daher unter § 17 Abs 1 GrEStG (vgl VwGH 21. 1. 1998, 97/16/0345).

Das BFG hat nicht bezweifelt, dass die in Rede stehenden Liegenschaften nach Bezahlung der letzten Kaufpreiskrate mit Wirkung zum 1. 9. 2044 „automatisch“ an die Marktgemeinde G zurückfallen werden, ohne dass es weiterer Handlungen oder Erklärungen bedürfe. Es hat jedoch die Rückstellung eines Teils der Gegenleistung (des im Tauschweg hingegebenen, einem Grundstück gleichgestellten Baurechts) deshalb verneint, weil die Rückstellung dieses Baurechts wenige Tage vor dessen Ablauf infolge „Verbrauches“ als wertlos anzusehen sei und nicht zu einer Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes führe. [...]

Damit ist aber die eine Teilleistung des Tauschs, nämlich die „Baurechtseinräumung“, nicht rückgängig gemacht und der Tatbestand des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht erfüllt.

## Anmerkung

Die Crux der gegenständlichen Vertragsgestaltung lag darin, dass der Kaufvertrag über die Grundstücke (mittels Bedingung) mit dem Baurechtsvertrag verknüpft wurde. So beurteilte das BFG (und diesem folgend der VwGH) den Kaufvertrag als Tauschvertrag (Gegenleistung war die Einräumung des Baurechts plus Zahlung des Kaufpreises). Umgekehrt unterlag auch der Baurechtsvertrag der GrESt, weil Baurechte gem § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG den Grundstücken gleichstehen. Somit lagen zwei grundsätzlich grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestände vor. Des Weiteren stellt auch der Rückkauf der Grundstücke einen steuerpflichtigen Erwerb dar; da das BFG jedoch den Rückkauf (und die ratenweise Rückstellung der Gegenleistung) wie einen (teilweisen) Rückerwerb nach § 17 GrEStG behandelte, fiel für diesen Rückkauf keine GrESt an.

Wie bereits das BFG festhielt, kann das Ablufen („Erlöschen“) des Baurechtsvertrags nicht dazu führen, dass der Erwerb des Baurechts als rückgängig gemacht anzusehen wäre. Dies würde nämlich bedeuten, dass bei Erwerb von Baurechten niemals GrESt anfallen würde, da hier stets die Rückgängigmachung bereits in der Baurechtsbegründung angelegt und § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG somit inhaltsleer wäre (Baurechte sind nach § 3 Abs 1 BauRG auf bestimmte Zeit von mindestens zehn und maximal 100 Jahren bestellt und fallen die Bauwerke bei Erlöschen des Baurechts gem § 9 Abs 1 BauRG an den Grundeigentümer). Für den Baurechtsvertrag wurde daher eine Rückgängigmachung (und folglich eine Nichtfestsetzung gem § 17 GrEStG) verneint.

Wegen der Verknüpfung des Kaufvertrags mit dem Baurechtsvertrag war auch beim Kaufvertrag eine (vollständige) Nichtfestsetzung der GrESt nicht möglich: Die Einräumung des Baurechts als Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Grundstücke wurde – wie gezeigt – nicht rückgängig gemacht, sondern erlischt durch Zeitablauf. Da aber für die Anwendung von § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG die Rückstellung der Gegenleistung erforderlich ist, konnte somit insofern (als diese nämlich auf das Baurecht entfiel) auch für den Kaufvertrag eine Nichtfestsetzung nicht erreicht werden.

Die Belastung der Gemeinde mit GrESt dürfte jedoch mittelbar über den Finanzausgleich abgemildert sein. Nach diesem ist die GrESt zwar eine gemeinschaftliche Bundesabgabe (§ 9 Abs 1 FAG), sie kommt jedoch zu mehr als 93 % den Gemeinden zu (§ 10 Abs 1 FAG) und wird nach dem „örtlichen Aufkommen“ auf diese verteilt (§ 10 Abs 5 FAG).

Unabhängig von diesem Fall ist die Bewertung von Baurechten in der GrESt unter der geltenden Rechtslage noch nicht abschließend geklärt (siehe hierzu auch *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2019/12, 13). Während Stimmen in der Literatur die Ermittlung eines Grundstückswertes anhand der Pauschalwertmethode bzw mittels Immobilienpreisspiegels ablehnen und nur den gemeinen Wert als Grundstückswert zulassen (zB *Lattner*, SWK 2018, 1423), wendet das BFG in rezenten Entscheidungen sowohl die Pauschalwertmethode als auch die Ermittlung anhand des Immobilienpreisspiegels an (BFG 25. 4. 2019, RV/3100681/2017; 5. 3. 2019, RV/3100146/2018). Zur Ermittlung des gemeinen Wertes eines Baurechts anhand der abgezinsten Gegenleistung siehe BFG 13. 5. 2019, RV/3100727/2018; 8. 5. 2019, RV/3100724/2018.

*Andreas Kampitsch*

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG;

§ 6 Abs 2 UStG

immo aktuell 2019/28

## Umsatzsteuroption bei verschmelzungsbedingtem Mieterwechsel

VwGH 3. 4. 2019, Ro 2018/15/0012

**§ 28 Abs 38 UStG verweist auf „Miet- und Pachtverhältnisse“ und sieht dazu keine Einschränkungen im Hinblick auf die Vertragsparteien vor. Es ist daher davon auszugehen, dass es bei Verschmelzungen ausschließlich auf das Weiterbestehen des Vertragsverhältnisses ankommt.**

**Sachverhalt:** Strittig war im vorliegenden Fall, ob durch die Verschmelzung der Mieterin (GmbH) auf eine andere GmbH ein neues Mietverhältnis iSd § 6 Abs 2 UStG entsteht. Die R-GmbH (Vermieterin), schloss im Jahr 2011 einen Mietvertrag mit der G-GmbH (Mieterin) ab, für den zur Umsatzsteuer optiert wurde. Mit Verschmelzungsvertrag vom 3. 9. 2013 wurde die G-GmbH auf die W-GmbH verschmolzen. Die W-GmbH war Mitglied im umsatzsteuerlichen Organkreis der gemeinnützigen O-GmbH. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass durch die Verschmelzung der G-GmbH mit der W-GmbH ein neues (umsatzsteuerliches) Mietverhältnis zwischen der R-GmbH und der W-GmbH entstehe, für das die Option zur Umsatzsteuer nicht mehr möglich sei. Es stehe daher kein Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen zu. Das Finanzamt erließ dementsprechende Bescheide gegenüber der mitbeteiligten O-GmbH.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das BFG die Bescheide ab, indem es den Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen zuerkannte. Begründend führte das BFG aus, bei einer Verschmelzung trete die aufnehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin der verschmolzenen Gesellschaft in deren Rechte und Pflichten ein. Aufgrund dieser Gesamtrechtsnachfolge werde das ursprüngliche Mietverhältnis nahtlos fortgesetzt. Gegen dieses Erkenntnis wendete sich die ordentliche Revision des Finanzamtes. Der VwGH wies die (Amts-)Revision als unbegründet ab.



**Rechtliche Beurteilung:** [...] Gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – steuerfrei.

Gem § 6 Abs 2 UStG kann der Unternehmer ua einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Nach dem mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, eingefügten letzten Unterabsatz des § 6 Abs 2 UStG ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Gem § 28 Abs 38 Z 1 UStG ist § 6 Abs 2 letzter UAbs UStG idF 1. StabG 2012 hinsichtlich § 6 Abs 1 Z 16 UStG auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde. [...]

Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist sohin entscheidend, wann das Miet- und Pachtverhältnis begonnen hat.

Eine Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann insbesondere erfolgen durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme; § 96 Abs 1 Z 1 GmbHG). Durch die Verschmelzung tritt die übernehmende Gesellschaft in die die übertragende Gesellschaft treffenden Vertragspflichten aufgrund Gesamtrechtsnachfolge ohne inhaltliche Änderung ein [...].

Insbesondere gehen auch Bestandverträge der übertragenden Gesellschaft auf den übernehmenden Rechtsträger über. Diese Änderung der Vertragspartei führt allenfalls dazu, dass der Vermieter den Hauptmietzins anheben kann (vgl § 12a Abs 2 und 3 MRG im Falle einer Änderung der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten bei einer juristischen Person oder einer unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft; [...]). Die Änderung der Parteien ändert aber nichts am weiterhin aufrechten Bestand des Mietverhältnisses.

Wenn sohin § 28 Abs 38 UStG auf „Miet- und Pachtverhältnisse“ verweist und dazu keine Einschränkungen im Hinblick auf die Vertragsparteien vorsieht, ist davon auszugehen, dass es bei Verschmelzungen ausschließlich auf das Weiterbestehen des Vertragsverhältnisses ankommt.

Insbesondere ist auch nicht überzeugend, dass es – wie es der Ansicht der Revision entspräche – darauf ankomme, ob der Mietvertrag ursprünglich mit der aufnehmenden oder der übertragenden Gesellschaft (einer Verschmelzung) geschlossen wurde. Gerade die Richtung der Verschmelzung ist im Allgemeinen gestaltbar [...], sodass eine daran anknüpfende Differenzierung der Regelung, die Gestaltungen vermeiden will, wenig überzeugend wäre.

## Anmerkung

Wie der VwGH ausführt, ist nach dem Wortlaut des § 28 Abs 38 Z 1 UStG maßgeblich, wann das Miet- und Pachtverhältnis begonnen hat. Für den Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses ist nicht der Vertragsabschluss, sondern die faktische Begründung des Miet- oder Pachtverhältnisses (Innuzugnahme des Gebäudes oder Gebäudeteils) maßgeblich (vgl Rz 899c UStR). Nach Ansicht des BMF begründet ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite für Umsatzsteuerzwecke ein neues Miet- bzw Pachtverhältnis (vgl Rz 899c UStR). Dies soll nach Rz 899c UStR mangels Unternehmeridentität auch für einen Wechsel im Zuge einer nicht steuerbaren Rechtsnachfolge (zB Erbfolge, Umgründung) gelten, außer es bleibt im Rahmen einer Umgründung die Unternehmeridentität erhalten. Bei einer Verschmelzung zur Aufnahme wäre dies nur gegeben, wenn sich das vermietete Grundstück bereits im Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft befand. Im Fall einer Verschmelzung auf der Mieterseite wäre Unternehmeridentität nur dann gegeben, wenn die aufnehmende Gesellschaft bereits Mieterin war.

Im gegenständlichen Fall wurde aber die Mieterin (G-GmbH) auf die W-GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Das Finanzamt ging folglich wie Rz 899c UStR von einem neuen umsatzsteuerlichen Mietverhältnis zwischen R-GmbH und W-GmbH aus. Da W-GmbH und die mitbeteiligte O-GmbH zu weniger als 95 % umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigten, war eine Option zur Steuerpflicht für die Vermietung nach Ansicht des Finanzamtes nicht mehr möglich.

Dieser Rechtsansicht erteilte bereits das BFG (6. 6. 2018, RV/5101672/2014) eine Absage (siehe dazu *Czigler-Reisner/Schaffer*, immo aktuell 2019, 66 ff, mit Hinweis auf vom BFG ins Treffen geführte Fachliteratur in FN 8): Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge bei einer Verschmelzung werde das ursprüngliche Mietverhältnis nahtlos fortgesetzt und, da es zudem dazu auch keiner neuerlichen Willenseinigung bedarf, kein neues Mietverhältnis begründet. Der VwGH hat diese Rechtsansicht nunmehr bestätigt.

Sabine Kanduth-Kristen

# immo aktuell-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**immo aktuell-Jahresabo 2019 inkl. Onlinezugang und App**

(1. Jahrgang 2019, Heft 1-6)

**EUR 198,40**

Statt EUR 248,-

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)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

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**

**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.

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

[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) | [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) | Fax: 01 24 630-53

**Linde**