

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

Die neue Grundstückswertverordnung

Gebühren dereguliert?

Rückabwicklung von (Liegenschafts-)Kaufverträgen

Der aktuelle Fall

Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung

Immobilien und Recht

Der neue § 20 Abs 6 WGG

Der Regelnutzwert

Der elektronische Mangel im Mietrecht

Rechtsschutzversicherung für Mieter und Vermieter

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Umsatzsteuer bei Wohnungsvermietung

Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 3 und 7 EStG

immo aktuell 2019/45

Behandlung von Erlösminderungen bei privaten Grundstücksveräußerungen

BFG 9. 7. 2019, RV/7103264/2019

Die Rückzahlung des Kaufpreises in einem auf die (im Zeitraum 1. 4. 2012 bis 31. 12. 2015 erfolgte) Grundstücksveräußerung folgenden Jahr ist bis zur Hälfte des im Veräußerungsjahr versteuerten Überschusses mit sämtlichen Einkünften ausgleichsfähig (VfGH 11. 12. 2002, B 941/02). Der übrige Teil der Erlösminderung kann nur zur Hälfte und nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.

Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin war Hälfteigentümerin einer Liegenschaft, die mit Kaufvertrag vom 4. 4. 2012 und einem Überschuss von insgesamt 14.567 € veräußert wurde. Der auf die Beschwerdeführerin entfallende Anteil am Veräußerungsüberschuss (50 %) betrug 7.283,50 € und wurde im Jahr 2012 als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erfasst. Aufgrund der ausgeübten Regelbesteuerungsoption und eines zu niedrigen Gesamteinkommens unterlagen die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung einem Steuersatz von 0 %. Infolge eines im Jahr 2016 abgeschlossenen gerichtlichen Vergleichs erfolgte eine Teilrückzahlung des Kaufpreises iHv 40.500 € (auf die Beschwerdeführerin entfallender Anteil: 20.250 €). Strittig war die steuerliche Behandlung der im Jahr 2016 vorgenommenen anteiligen Kaufpreisrückzahlung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2016. Während die Beschwerdeführerin die Anerkennung der Kaufpreisminderung iHv 7.283,50 € zur Gänze (Höhe des Veräußerungsüberschusses 2012) sowie die Anerkennung des übersteigenden Betrages zu 50 % iHv 12.867,50 € (richtig: 12.996,50 € [20.250 - 7.283,50]), somit insgesamt iHv 13.717,25 € (richtig: 13.766,75 €), beantragte, setzte das Finanzamt die Erlösminderung mit dem Argument nicht an, dass die effektive Besteuerung im Veräußerungsjahr mit 0 % erfolgte und daher eine hypothetische Berücksichtigung der Erlösminderung im Veräußerungsjahr keine Auswirkung auf das steuerpflichtige Einkommen in diesem Jahr gehabt hätte.

Rechtliche Beurteilung: [...] Fallen Aufwendungen iZm einer bereits früher realisierten Grundstücksveräußerung an, dann ist für die Grundstücksveräußerung eine Totalgewinnbetrachtung anzustellen (*Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [18. Lfg, 2016] § 30 Tz 303, mwN). Nachträgliche Aufwendungen können daher insoweit mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, als sie nicht die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen des Veräußerungsjahres übersteigen. Wird im Veräußerungsjahr ein Überschuss be-

steuert, sind nachträgliche Erlösminderungen nach der Rechtsprechung zu § 30 EStG aF im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses zum Ausgleich mit sämtlichen anderen Einkünften zuzulassen (*Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹ [2016] § 30 Rz 87, mwN).

Die im Jahr 2016 für Veräußerungen bis zum 31. 12. 2015 anzuwendende Rechtslage sieht vor, dass Verluste aus Grundstücksveräußerungen lediglich zur Hälfte und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden dürfen.

Hinsichtlich der beschränkten Möglichkeit, Verluste nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen, geht das BFG in Anlehnung an die Judikatur der Höchstgerichte davon aus, dass die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs 7 EStG in verfassungskonformer Interpretation teleologisch zu reduzieren ist. Würde die Verlustausgleichsbeschränkung auch in den Fällen greifen, in denen aus der Grundstücksveräußerung in einem Vorjahr ein Überschuss erzielt wurde und dieser in den Gesamtbetrag der Einkünfte Eingang gefunden hat, so würde die Vernachlässigung dieser negativen Einkommenskomponente zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens führen und insoweit dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit widersprechen.

Fallen daher Erlösminderungen in Jahren nach Vereinnahmung und Versteuerung eines Überschusses aus einer Grundstücksveräußerung an, so sind diese in verfassungskonformer Auslegung der anzuwendenden Bestimmung mit sämtlichen anderen Einkünften auszugleichen (VfGH 11. 12. 2002, B 941/02; VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0065).

Im vorliegenden Fall flossen im Veräußerungsjahr 2012 im Zuge der Veranlagung in Folge der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Regelbesteuerungsoption Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung iHv 7.283,50 € in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein und wurden der Besteuerung zugrunde gelegt. Aufgrund eines in diesem Jahr der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Verlustes aus Gewerbebetrieb iHv -9.278,02 € und von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von lediglich 11.150,61 € betrug die im Zuge der Veranlagung festgesetzte Einkommensteuer 0 €.

Die im Jahr 2016 von der Beschwerdeführerin zu tragende anteilige Rückzahlung des Kaufpreises iHv 20.250 € ist nach Ansicht des BFG in Anlehnung an die Bestimmung des § 30 Abs 7 EStG und an die oben zitierte Judikatur der Höchstgerichte entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht bis zur Hälfte des

bereits versteuerten Überschusses, dh bis 3.641,75 €, mit sämtlichen Einkünften des Jahres 2016 ausgleichsfähig.

Der übrige Teil der Erlösminderung, der nicht in den positiven Einkünften des Jahres 2012 Deckung findet, das sind 12.966,50 €, könnte in Anwendung der Bestimmung des § 30 Abs 7 EStG nur zur Hälfte und nur mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Da die Beschwerdeführerin jedoch im Jahr 2016 keine derartigen Einkünfte erzielte, kam ein weiterer Verlustausgleich nicht in Betracht.

Die von der Beschwerdeführerin beantragte Anerkennung der Kaufpreisminderung iHv 7.283,50 € und des übersteigenden Verlustes iHv 50 % des Gesamtverlustes iHv 12.867,50 € (richtig: 12.966,50 €) steht nach Ansicht des BFG nicht im Einklang mit der geltenden Rechtslage.

Da eine Rechtsprechung zur Frage, ob und in welcher Höhe nachträgliche Erlösminderungen bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind, fehlt, ließ das BFG die Revision zu.

Anmerkung

Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen sind gem § 30 Abs 7 EStG nur eingeschränkt ausgleichsfähig. Dies greift nach hA allerdings nur dann, wenn sich aus einer Grundstücksveräußerung periodenübergreifend (aufgrund des anzuwendenden Zufluss-Abfluss-Prinzips) insgesamt ein Verlust ergibt (siehe zu § 30 EStG idF vor 1. 4. 2012 VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0065; zum Folgenden Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² [2019] § 30 Rz 87). Wird im Veräußerungsjahr ein Überschuss erzielt und der Besteuerung unterworfen, sind nachträglich abfließende, abzugsfähige (Werbungs-)Kosten und Erlösminderungen nach der Rechtsprechung zu § 30 EStG aF im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses zum Ausgleich mit sämtlichen anderen Einkünften zuzulassen (vgl VfGH 11. 12. 2002, B 941/02; VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0065). Nach der Rechtslage ab 1. 4. 2012 sind nachträgliche Erlösminderungen und in Kalenderjahren nach der Veräußerung abfließende, abzugsfähige (Werbungs-)Kosten aufgrund des besonderen Steuersatzes für Grundstücksveräußerungen bei regulärer Einkünfteermittlung nach Rz 6677 EStR bis zum Betrag des bereits erzielten Überschusses zu 60 % (für Veräußerungen bis 31. 12. 2015: zur Hälfte) mit sämtlichen anderen Einkünften ausgleichsfähig (kritisch zur nachträglichen Erfassung und für eine Durchbrechung des Abflussprinzips Leyrer, SWK 2017, 586 f). Erhöht sich durch nachträgliche Erlösminderungen ein Verlust, ist ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen desselben Kalenderjahres oder für Veräußerungen bis 31. 12. 2015 bei Halbierung des Betrags mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Kalenderjahres möglich. Für Veräußerungen ab 1. 1. 2016 ist der auf 60 % gekürzte Betrag entweder auf 15 Jahre verteilt

oder auf Antrag zur Gänze ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs 1 Z 1 (und Z 4) EStG ausgleichsfähig.

Die für das Jahr der nachträglichen Erlösminderung genannten Rechtsfolgen sind aufgrund der Gesetzessystematik, die keine rückwirkende Berücksichtigung im Veräußerungsjahr vorsieht, unabhängig davon zu berücksichtigen, mit welchem Steuersatz die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Jahr der Veräußerung effektiv belastet wurden. Gleichmaßen ist unbeachtlich, ob und mit welcher effektiven Steuerwirkung sich die nachträglichen Erlösminderungen oder abzugsfähige (Werbungs-)Kosten im Abflussjahr auswirken. Erzielt der Steuerpflichtige etwa im Abflussjahr keine Einkünfte, ist eine steuerliche Verwertung nachträglicher Erlösminderungen und Kosten mangels Verlustvortrags nicht möglich. Die Kürzung auf 60 % für Veräußerungen ab 2016 (bzw 50 % für Veräußerungen bis 2015) soll der Tatsache Rechnung tragen, dass die Einkünfte dem besonderen Steuersatz von 30 % (bzw 25 % bis 2015) unterliegen. Zu dieser Kürzung ist allerdings anzumerken, dass Erlösminderungen und nachträgliche Werbungskosten bei dem Halftesteuersatz unterliegenden Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG nach der Rechtslage vor 1. 4. 2012 ungeachtet der Steuersatzermäßigung bis zum Betrag des im Veräußerungsjahr entstandenen Einnahmenüberschusses ungekürzt zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen wurden (siehe Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁵ [2012] § 31 Rz 44; BFG 15. 9. 2017, RV/2101403/2015; Rz 6676 EStR idF 14. 12. 2011). Soweit im Abflussjahr positive Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gegeben sind, wäre mE insoweit ein vorrangiger Ausgleich des ungekürzten Betrags vorzunehmen.

Im vorliegenden Fall wurde die effektive Steuerbelastung auf den im Jahr 2012 erzielten Überschuss durch einen Antrag auf Regelbesteuerung auf 0 % reduziert. Nichtsdestotrotz gingen Einkünfte iHv 7.283,50 € in das Einkommen des Veräußerungsjahres 2012 ein. Aufgrund der Erlösminderung im Jahr 2016 sind daher 50 % des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Überschusses aus 2012 von 7.283,50 € (daher 3.641,75 €) mit anderen Einkünften ausgleichsfähig, wobei sich die Kürzung auf 50 % nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Der Restbetrag von 12.966,50 € (20.250 € – 7.283,50 €) ist nach der Regelung des § 30 Abs 7 EStG für den Verlustausgleich – entsprechend der für Veräußerungen bis 31. 12. 2015 geltenden Rechtslage – auf 50 % zu kürzen und mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des laufenden Kalenderjahres ausgleichsfähig. Liegen keine derartigen Einkünfte vor, ist der Restbetrag steuerlich nicht verwertbar. Gegen die Entscheidung des BFG wurde vom Finanzamt eine Amtsrevision eingebracht.

Sabine Kanduth-Kristen

bereits versteuerten Überschusses, dh bis 3.641,75 €, mit sämtlichen Einkünften des Jahres 2016 ausgleichsfähig.

Der übrige Teil der Erlösminderung, der nicht in den positiven Einkünften des Jahres 2012 Deckung findet, das sind 12.966,50 €, könnte in Anwendung der Bestimmung des § 30 Abs 7 EStG nur zur Hälfte und nur mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Da die Beschwerdeführerin jedoch im Jahr 2016 keine derartigen Einkünfte erzielte, kam ein weiterer Verlustausgleich nicht in Betracht.

Die von der Beschwerdeführerin beantragte Anerkennung der Kaufpreisminderung iHv 7.283,50 € und des übersteigenden Verlustes iHv 50 % des Gesamtverlustes iHv 12.867,50 € (richtig: 12.966,50 €) steht nach Ansicht des BFG nicht im Einklang mit der geltenden Rechtslage.

Da eine Rechtsprechung zur Frage, ob und in welcher Höhe nachträgliche Erlösminderungen bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind, fehlt, ließ das BFG die Revision zu.

Anmerkung

Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen sind gem § 30 Abs 7 EStG nur eingeschränkt ausgleichsfähig. Dies greift nach hA allerdings nur dann, wenn sich aus einer Grundstücksveräußerung periodenübergreifend (aufgrund des anzuwendenden Zufluss-Abfluss-Prinzips) insgesamt ein Verlust ergibt (siehe zu § 30 EStG idF vor 1. 4. 2012 VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0065; zum Folgenden Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² [2019] § 30 Rz 87). Wird im Veräußerungsjahr ein Überschuss erzielt und der Besteuerung unterworfen, sind nachträglich abfließende, abzugsfähige (Werbungs-)Kosten und Erlösminderungen nach der Rechtsprechung zu § 30 EStG aF im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses zum Ausgleich mit sämtlichen anderen Einkünften zuzulassen (vgl VfGH 11. 12. 2002, B 941/02; VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0065). Nach der Rechtslage ab 1. 4. 2012 sind nachträgliche Erlösminderungen und in Kalenderjahren nach der Veräußerung abfließende, abzugsfähige (Werbungs-)Kosten aufgrund des besonderen Steuersatzes für Grundstücksveräußerungen bei regulärer Einkünfteermittlung nach Rz 6677 EStR bis zum Betrag des bereits erzielten Überschusses zu 60 % (für Veräußerungen bis 31. 12. 2015: zur Hälfte) mit sämtlichen anderen Einkünften ausgleichsfähig (kritisch zur nachträglichen Erfassung und für eine Durchbrechung des Abflussprinzips Leyrer, SWK 2017, 586 f). Erhöht sich durch nachträgliche Erlösminderungen ein Verlust, ist ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen desselben Kalenderjahres oder für Veräußerungen bis 31. 12. 2015 bei Halbierung des Betrags mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Kalenderjahres möglich. Für Veräußerungen ab 1. 1. 2016 ist der auf 60 % gekürzte Betrag entweder auf 15 Jahre verteilt

oder auf Antrag zur Gänze ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs 1 Z 1 (und Z 4) EStG ausgleichsfähig.

Die für das Jahr der nachträglichen Erlösminderung genannten Rechtsfolgen sind aufgrund der Gesetzessystematik, die keine rückwirkende Berücksichtigung im Veräußerungsjahr vorsieht, unabhängig davon zu berücksichtigen, mit welchem Steuersatz die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Jahr der Veräußerung effektiv belastet wurden. Gleichermaßen ist unbeachtlich, ob und mit welcher effektiven Steuerwirkung sich die nachträglichen Erlösminderungen oder abzugsfähige (Werbungs-)Kosten im Abflussjahr auswirken. Erzielt der Steuerpflichtige etwa im Abflussjahr keine Einkünfte, ist eine steuerliche Verwertung nachträglicher Erlösminderungen und Kosten mangels Verlustvortrags nicht möglich. Die Kürzung auf 60 % für Veräußerungen ab 2016 (bzw 50 % für Veräußerungen bis 2015) soll der Tatsache Rechnung tragen, dass die Einkünfte dem besonderen Steuersatz von 30 % (bzw 25 % bis 2015) unterliegen. Zu dieser Kürzung ist allerdings anzumerken, dass Erlösminderungen und nachträgliche Werbungskosten bei dem Halftesteuersatz unterliegenden Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG nach der Rechtslage vor 1. 4. 2012 ungeachtet der Steuersatzermäßigung bis zum Betrag des im Veräußerungsjahr entstandenen Einnahmenüberschusses ungekürzt zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen wurden (siehe Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁵ [2012] § 31 Rz 44; BFG 15. 9. 2017, RV/2101403/2015; Rz 6676 EStR idF 14. 12. 2011). Soweit im Abflussjahr positive Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gegeben sind, wäre mE insoweit ein vorrangiger Ausgleich des ungekürzten Betrags vorzunehmen.

Im vorliegenden Fall wurde die effektive Steuerbelastung auf den im Jahr 2012 erzielten Überschuss durch einen Antrag auf Regelbesteuerung auf 0 % reduziert. Nichtsdestotrotz gingen Einkünfte iHv 7.283,50 € in das Einkommen des Veräußerungsjahres 2012 ein. Aufgrund der Erlösminderung im Jahr 2016 sind daher 50 % des auf die Beschwerdeführerin entfallenden Überschusses aus 2012 von 7.283,50 € (daher 3.641,75 €) mit anderen Einkünften ausgleichsfähig, wobei sich die Kürzung auf 50 % nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Der Restbetrag von 12.966,50 € (20.250 € – 7.283,50 €) ist nach der Regelung des § 30 Abs 7 EStG für den Verlustausgleich – entsprechend der für Veräußerungen bis 31. 12. 2015 geltenden Rechtslage – auf 50 % zu kürzen und mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des laufenden Kalenderjahres ausgleichsfähig. Liegen keine derartigen Einkünfte vor, ist der Restbetrag steuerlich nicht verwertbar. Gegen die Entscheidung des BFG wurde vom Finanzamt eine Amtsrevision eingebracht.

Sabine Kanduth-Kristen

Hauptwohnsitzbefreiung: Beibehaltung des Hauptwohnsitzes bei Abwesenheit

BFG 1. 8. 2019, RV/1100104/2019 (Folgerkenntnis zu VwGH 27. 2. 2019, Ra 2018/15/0111)

[Es ist [...] in einem ersten Schritt zu klären, ob im Zeitraum [einer Abwesenheit] hinsichtlich der streitgegenständlichen Wohnung [...] weiterhin die Voraussetzungen für einen Wohnsitz iSd § 26 EStG [gemeint wohl: § 26 BAO] erfüllt waren. Sofern dies zu bejahen ist, ist in der Folge zu prüfen, ob der Beschwerdeführer überdies zu dieser Wohnung auch im Zeitraum [der Abwesenheit] die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte.

Sachverhalt: Das Erkenntnis erging im fortgesetzten Verfahren zum Erkenntnis des VwGH 27. 2. 2019, Ra 2018/15/0111 (siehe dazu bereits *Kampitsch*, immo aktuell 2019/26, 116): Der Beschwerdeführer 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. Mangels durchgängigen Hauptwohnsitzes in der veräußerten Eigentumswohnung wurde dem Beschwerdeführer die Hauptwohnsitzbefreiung sowohl vom Finanzamt als auch vom BFG verweigert. Der VwGH hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf (zur Begründung siehe *Kampitsch*, immo aktuell 2019/26, 116 f). Im fortgesetzten Verfahren erkannte das BFG dem Beschwerdeführer nunmehr die Hauptwohnsitzbefreiung zu und änderte folglich den Bescheid des Finanzamtes ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Aufgrund des obig wiedergegebenen höchstgerichtlichen Erkenntnisses, an dessen Rechtsanschauung das BFG gebunden ist, ist im fortgesetzten Verfahren in einem ersten Schritt zu klären, ob im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 hinsichtlich der streitgegenständlichen Wohnung W 4 weiterhin die Voraussetzungen für einen Wohnsitz iSd § 26 EStG [gemeint wohl: § 26 BAO] erfüllt waren. Sofern dies zu bejahen ist, ist in der Folge zu prüfen, ob der Beschwerdeführer überdies zu dieser Wohnung auch im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte.

Alleineigentümerin der beschwerdegegenständlichen Wohnung W 4 war im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 die nunmehr ehemalige Ehefrau des Beschwerdeführers. Da es sich bei dieser Wohnung um die Ehemwohnung handelte, im damaligen Zeitraum eine aufrechte Ehe bestand und sich aus den Akten auch kein Hinweis auf ein Betretungsverbot ergibt, war der Beschwerdeführer gem § 97 ABGB zur Nutzung der Wohnung W 4 für den eigenen Wohnbedarf berechtigt. Das Tatbestandsmerkmal „Innehaben“ iSd § 26 BAO ist somit erfüllt.

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung ist für die Annahme eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO nicht erforderlich. Vielmehr lässt nach der Rechtsprechung des Höchstgerichts (VwGH 20. 6. 1990, 89/16/0020; 16. 9. 1992, 90/13/0299; 3. 7. 2003, 99/15/0104; 9. 11. 2004, 99/15/0008) bereits eine mehrwöchige jährliche Nutzung den Schluss zu, dass ein zur Benützung der Wohnung Berechtigter diese auch tatsächlich weiterhin behalten und benutzen will.

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass auch im Zeitraum vom 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 die Voraussetzungen für einen Wohnsitz iSd § 26 BAO erfüllt waren.

Hat ein Steuerpflichtiger im zu beurteilenden Zeitraum mehr als einen Wohnsitz iSd § 26 BAO, ist Hauptwohnsitz iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG jener Wohnsitz, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dabei ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum jeweiligen Wohnsitz den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter Letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln (siehe dazu VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0193; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008).

Der bedeutungsvollere Wohnsitz des Beschwerdeführers im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 war nach Auffassung des BFG jener in X (Wohnung W 4), weil dort seine beiden minderjährigen Kinder (damals dreieinhalb und fünfeinhalb Jahre alt) wohnten. Der Beschwerdeführer hat im Beschwerdeverfahren die Wichtigkeit des ständigen Kontaktes zu seinen Kindern und die Schwierigkeit der örtlichen Trennung von seinen Kindern betont. Die Glaubwürdigkeit dieses Vorbringens ergibt sich schon aus dem Umstand, dass dem Beschwerdeführer im Vergleich gem § 55a EheG vom 3. 7. 2012 ein wöchentliches Besuchsrecht jeweils von Freitag, 13:00 Uhr, bis Sonntag, 13:00 Uhr, eingeräumt wurde. Wirtschaftliche Gründe für die Wahl eines der beiden Wohnsitze sind für das BFG schon deshalb nicht erkennbar, weil der Be-

schwerdeführer im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 als arbeitslos gemeldet war.

Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG sind somit erfüllt, weshalb die Immobilienertragsteuer zu Unrecht festgesetzt wurde.

Anmerkung

Die gegenständliche Entscheidung des BFG im fortgesetzten Verfahren zeigt, wie die Prüfung der Hauptwohnsitzbefreiung bei zwischenzeitlichen Abwesenheiten vom veräußerten Grundstück zu erfolgen hat. Es ist einerseits notwendig, dass das veräußerte Grundstück (weiterhin) einen Wohnsitz iSd § 26 BAO darstellt und, bejahendenfalls, dass dieser Wohnsitz unter mehreren auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, somit der bedeutungsvollste ist. Im gegenständlichen Fall begründet das BFG den Mittelpunkt der Lebensinteressen mit den in der veräußerten Wohnung lebenden minderjährigen Kindern, sohin mit den persönlichen Beziehungen. Ein Konflikt dieser persönlichen mit den wirtschaftlichen Beziehungen verneint das BFG unter Hinweis auf die Arbeitslosigkeit des Beschwerdeführers im fraglichen Zeitraum. Bei strittigen Fällen (zB weiterer Wohnsitz am Arbeitsort) wird es daher wesentlich auf die Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde bzw das BFG ankommen.

Andreas Kampitsch

§ 30 EStG; § 30b EStG

immo aktuell 2019/47

Keine Immobilienertragsteuer für Personengesellschaften

VwGH 3. 9. 2019, Ro 2019/15/0016

Personengesellschaften sind im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt (vgl VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0020). Damit ist aber die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig.

Sachverhalt: Das gegenständliche Erkenntnis betraf die Veräußerung einer Liegenschaft im Wege eines „Ringtausches“ durch eine GmbH & Co KG. Im Rahmen der Abgabenerklärung betreffend Grunderwerb wurde für die GmbH & Co KG die Befreiungsbestimmung gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG (Befreiung für Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren) geltend gemacht. Eine Abfuhr von Immobilienertragsteuer erfolgte nicht. Das Finanzamt versagte die Zuerkennung der Befreiung und setzte der GmbH & Co KG gegenüber Immobilienertragsteuer bescheidmäßig fest. Das BFG folgte der Rechtsansicht des Finanzamtes und wies die Beschwerde der GmbH & Co KG als unbegründet ab, ließ die ordentliche Revision an den VwGH aufgrund Fehlens von Rechtsprechung zur Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG jedoch zu. Die GmbH & Co KG erhob ordentliche Revision an den VwGH. Dieser entschied in der Sache selbst und hob den Bescheid ersatzlos auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Bei allseitiger rechtlicher Prüfung der zulässigen Revision ist zunächst zu berücksichtigen, dass es dem Konzept des Gesetzgebers (iZm der Einführung der Immobilienertragsteuer) entspricht, dass die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrags an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat (vgl VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005, mwN). Insbesondere die Ergebnisse betrieblicher Grundstücksgeschäfte sind stets in der Einkommen-/Körperschaftsteuererklärung (bzw in der Erklärung für die Feststellung nach § 188 BAO) anzugeben; sie werden im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 4 Tz 215 und 220/46 aE).

Die Immobilienertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (vgl Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 13: „[...] Erhebung der Est für private Grundstücksveräußerungen in erster Linie im Wege der Immobilienertragsteuer [...]“). Personengesellschaften sind im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt (vgl VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0020). Damit ist aber die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig.

Anmerkung

Wenngleich sich das Verfahren bis zum Erkenntnis des VwGH vor allem um die materiell-rechtliche Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG drehte (vgl dazu *Hatzenbichler*, *ecolex* 2019, 632 [632 ff], in Besprechung des vorgelagerten BFG-Erkenntnisses), litt die Festsetzung von Immobilienertragsteuer gegenüber der GmbH & Co KG von Anfang an unter Rechtswidrigkeit, weil einerseits eine (bescheidmäßige) Festsetzung von vom Parteienvertreter falsch berechneter Immobilienertragsteuer nicht erfolgen kann, sondern die Korrektur im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung zu erfolgen hat (siehe dazu VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005, zu einem Antrag gem § 201 BAO auf bescheidmäßige Festsetzung der Immobilienertragsteuer). Andererseits ist eine Personengesellschaft kein Ertragsteuersubjekt, die Festsetzung einer Erhebungsform der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer ihr gegenüber ist daher nicht möglich.

Freilich hat nach Ansicht der Finanzverwaltung (Rz 6709 EStR) der Parteienvertreter bei der Veräußerung von Grundstücken durch Personengesellschaften die Summe der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden ImmoEst-Beträge auf das Abgabenkonto der Personengesellschaft abzuführen; nichtsdestoweniger sind diese Beträge keine Steuer der Perso-

schwerdeführer im Zeitraum 31. 1. 2012 bis 7. 3. 2012 als arbeitslos gemeldet war.

Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG sind somit erfüllt, weshalb die Immobilienertragsteuer zu Unrecht festgesetzt wurde.

Anmerkung

Die gegenständliche Entscheidung des BFG im fortgesetzten Verfahren zeigt, wie die Prüfung der Hauptwohnsitzbefreiung bei zwischenzeitlichen Abwesenheiten vom veräußerten Grundstück zu erfolgen hat. Es ist einerseits notwendig, dass das veräußerte Grundstück (weiterhin) einen Wohnsitz iSd § 26 BAO darstellt und, bejahendenfalls, dass dieser Wohnsitz unter mehreren auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, somit der bedeutungsvollste ist. Im gegenständlichen Fall begründet das BFG den Mittelpunkt der Lebensinteressen mit den in der veräußerten Wohnung lebenden minderjährigen Kindern, sohin mit den persönlichen Beziehungen. Ein Konflikt dieser persönlichen mit den wirtschaftlichen Beziehungen verneint das BFG unter Hinweis auf die Arbeitslosigkeit des Beschwerdeführers im fraglichen Zeitraum. Bei strittigen Fällen (zB weiterer Wohnsitz am Arbeitsort) wird es daher wesentlich auf die Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde bzw das BFG ankommen.

Andreas Kampitsch

§ 30 EStG; § 30b EStG

immo aktuell 2019/47

Keine Immobilienertragsteuer für Personengesellschaften

VwGH 3. 9. 2019, Ro 2019/15/0016

Personengesellschaften sind im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt (vgl VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0020). Damit ist aber die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig.

Sachverhalt: Das gegenständliche Erkenntnis betraf die Veräußerung einer Liegenschaft im Wege eines „Ringtausch“ durch eine GmbH & Co KG. Im Rahmen der Abgabenerklärung betreffend Grunderwerb wurde für die GmbH & Co KG die Befreiungsbestimmung gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG (Befreiung für Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren) geltend gemacht. Eine Abfuhr von Immobilienertragsteuer erfolgte nicht. Das Finanzamt versagte die Zuerkennung der Befreiung und setzte der GmbH & Co KG gegenüber Immobilienertragsteuer bescheidmäßig fest. Das BFG folgte der Rechtsansicht des Finanzamtes und wies die Beschwerde der GmbH & Co KG als unbegründet ab, ließ die ordentliche Revision an den VwGH aufgrund Fehlens von Rechtsprechung zur Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG jedoch zu. Die GmbH & Co KG erhob ordentliche Revision an den VwGH. Dieser entschied in der Sache selbst und hob den Bescheid ersatzlos auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Bei allseitiger rechtlicher Prüfung der zulässigen Revision ist zunächst zu berücksichtigen, dass es dem Konzept des Gesetzgebers (iZm der Einführung der Immobilienertragsteuer) entspricht, dass die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrags an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat (vgl VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005, mwN). Insbesondere die Ergebnisse betrieblicher Grundstücksgeschäfte sind stets in der Einkommen-/Körperschaftsteuererklärung (bzw in der Erklärung für die Feststellung nach § 188 BAO) anzugeben; sie werden im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 4 Tz 215 und 220/46 aE).

Die Immobilienertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (vgl Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 13: „[...] Erhebung der Est für private Grundstücksveräußerungen in erster Linie im Wege der Immobilienertragsteuer [...]“). Personengesellschaften sind im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt (vgl VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0020). Damit ist aber die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig.

Anmerkung

Wenngleich sich das Verfahren bis zum Erkenntnis des VwGH vor allem um die materiell-rechtliche Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG drehte (vgl dazu *Hatzenbichler*, *ecolex* 2019, 632 [632 ff], in Besprechung des vorgelagerten BFG-Erkenntnisses), litt die Festsetzung von Immobilienertragsteuer gegenüber der GmbH & Co KG von Anfang an unter Rechtswidrigkeit, weil einerseits eine (bescheidmäßige) Festsetzung von vom Parteienvertreter falsch berechneter Immobilienertragsteuer nicht erfolgen kann, sondern die Korrektur im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung zu erfolgen hat (siehe dazu VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005, zu einem Antrag gem § 201 BAO auf bescheidmäßige Festsetzung der Immobilienertragsteuer). Andererseits ist eine Personengesellschaft kein Ertragsteuersubjekt, die Festsetzung einer Erhebungsform der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer ihr gegenüber ist daher nicht möglich.

Freilich hat nach Ansicht der Finanzverwaltung (Rz 6709 EStR) der Parteienvertreter bei der Veräußerung von Grundstücken durch Personengesellschaften die Summe der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden ImmoEst-Beträge auf das Abgabenkonto der Personengesellschaft abzuführen; nichtsdestoweniger sind diese Beträge keine Steuer der Perso-

nengesellschaft selbst, sondern der einzelnen Gesellschafter (kritisch zur Ansicht der Finanzverwaltung aufgrund der fehlenden Steuersubjekteigenschaft einer Personengesellschaft *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹² [2019] § 30c Rz 12).

Dementsprechend wäre eine – allenfalls falsch berechnete – Immobilienertragsteuer im Veranlagungsverfahren des jeweiligen Gesellschafters zu korrigieren und bei jedem Gesellschafter zu prüfen, ob eine Befreiungsbestimmung für die Grundstücksveräußerung (etwa § 30 Abs 4 Z 2 EStG) zur Anwendung gelangen kann. Ist etwa im gegenständlichen Fall die GmbH an der Substanz der Personengesellschaft beteiligt (und nicht bloß reine Arbeitsgesellschafterin), wäre für den auf sie entfallenden Veräußerungsgewinn keine Immobiliener-

tragsteuer abzuführen (für Kapitalgesellschaften besteht eine Befreiung gem § 24 Abs 3 Z 4 TS 1 KStG, siehe auch Rz 6709a EStR). Im Veranlagungsverfahren der Körperschaft wäre allerdings dennoch zu prüfen, ob die Befreiung für Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren zur Anwendung gelangen könnte (§ 4 Abs 3a Z 1 EStG, der eine Befreiung iSd § 30 Abs 2 Z 4 EStG auch für im Betriebsvermögen befindliche Grundstücke vorsieht, gilt nach hA auch für § 7 Abs 3-Körperschaften, vgl *Hirschler/Reinold* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer [65. Lfg, 2017] § 4 Abs 3a Tz 10 mwN), widrigenfalls der Veräußerungsgewinn in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer einfließt.

Andreas Kampitsch

Literaturhinweise

Praxishandbuch Hypothekar- und Immobilienkreditgesetz (2019)

Kompakt und effizient - der Praxisleitfaden zum HIKrG

Grundsätze zur Bewertung von Immobilien und sonstiger Sicherheiten, die Refinanzierungstechnik von Kreditgebern, der Gläubigerschutz und vieles mehr: Das „Praxishandbuch Hypothekar- und Immobilienkreditgesetz (HIKrG)“ untersucht nicht nur alle rechtlich relevanten Aspekte des HIKrG in Theorie und Praxis – es gibt Ihnen in effizienter Form auch einen Gesamtüberblick über weitere Faktoren, die mit einem hypothekarisch besicherten Darlehen verbunden sind.

Sie erhalten in kompakter Form ein transparentes und umfassendes Bild aller Querverbindungen zum HIKrG und seines gesamten Anwendungsspektrums. Ob Finanzdienstleistungsunternehmen oder Kreditvermittler als Vermögensberater und Banken: Dieses Praxishandbuch unterstützt Sie dabei, die über verschiedene Kommunikationswege transportierten Informationen in Verbindung mit Immobilienfinanzierungen und dem HIKrG eigenständig zu verarbeiten und kritisch zu hinterfragen.

Informationen und Bestellung: <https://www.lindeverlag.at/buch/praxishandbuch-hypothekar-und-immobilienkreditgesetz-hikrg-18471>.

Handbuch Arbeitsvorbereitung und Lean Construction im Baubetrieb² (2019)

Praktische Methoden und Lösungen für die optimale Vorbereitung und Steuerung von Bauvorhaben

Das Gebiet der Arbeitsvorbereitung und Lean Construction im Baubetrieb gewinnt in einem zunehmend härter werdenden Wettbewerb immer größere Bedeutung, um in weiterer Folge am Baumarkt konkurrenzfähig zu bleiben.

Mit der zweiten Auflage des „Handbuchs Arbeitsvorbereitung und Lean Construction im Baubetrieb“ haben Sie einen Leitfaden, der praktische Methoden und Lösungen für die optimale Vorbereitung und Steuerung von Bauvorhaben enthält. Aufbauend auf allgemeinen Projektmanagement-Werkzeugen werden Ihnen die Besonderheiten der Arbeitsvorbereitung ausführlich aufbereitet.

Zusammenhänge von Leistung, Kosten und Terminen auf Baustellen werden Ihnen durch eine Vielzahl von Bildern und Tabellen umfassend und praxisnah dargestellt.

Informationen und Bestellung: <https://www.lindeverlag.at/buch/handbuch-arbeitsvorbereitung-und-lean-construction-im-baubetrieb-18398>.



Starten Sie gut ins neue Jahr!

immo aktuell-Jahresabo 2020
(2. Jahrgang, Heft 1-6)

€ 206,40*
statt € 258,-*

Jetzt Jahresabo 2020 bestellen und 20 % sparen!

Aktionszeitraum: 01.11.2019 bis 31.12.2019. Das Angebot gilt nur für Neuabonnements. Aktionsbedingungen: In den letzten 6 Monaten wurde kein immo aktuell-Abonnement bezogen.

Bestellformular Ja, ich bestelle

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

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 zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz.
Preise Zeitschriften 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. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen!

lindeverlag.at, office@lindeverlag.at, T 01 24 630, F 01 24 630-23