

# 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

## **ÖNORM B 1802-1: Liegenschaftsbewertung**

Anwendungsbereich und Wertbegriffe

Anforderungen, Einflussgrößen und Wertermittlungsverfahren

## **Der aktuelle Fall**

Optimierte Verlustverwertung durch Betriebsaufgabe

## **Immobilien und Steuern**

Steuerliche Besonderheiten im Denkmalschutz

## **Immobilien und Recht**

Nachbesserung des Kaufpreises

Wohnrechtliche Renaissance des MRG-Vollanwendungsbereichs?

Zusammenlegung im Wohnungseigentum

Rückforderungen aufgrund einer Änderung der Lagezuschlagskarte

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

Jahresinhaltsverzeichnis 2019

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30a Abs 3 EStG

immo aktuell 2019/53

**Nichtgewährung des Sondersteuersatzes bei Versicherungsentschädigungen für Betriebsgebäude nicht verfassungswidrig**

VfGH 23. 9. 2019, E 3559/2018

**[V]erfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob [...] auf die Entschädigungszahlung, die dem Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum zugeflossen ist, der besondere Steuersatz des § 30a EStG keine Anwendung findet, insoweit nicht anzustellen.**

**Sachverhalt:** Der Beschwerdeführer betrieb eine Gastwirtschaft in einem in seinem Eigentum stehenden Gebäude. Dieses Gebäude wurde durch einen Brand zumindest teilweise zerstört. Der Steuerpflichtige einigte sich mit seiner Versicherung über eine pauschale Versicherungsentschädigung aus der betrieblichen Feuerversicherung ohne Verpflichtung zum Wiederaufbau des Gebäudes. Das Finanzamt verweigerte dem Beschwerdeführer die Anwendung des Sondersteuersatzes des § 30a EStG; dagegen erhob dieser Beschwerde an das BFG. Auch das BFG verweigerte die Anwendung des Sondersteuersatzes unter Hinweis auf die Textierung in § 30a Abs 3 EStG, der Versicherungsentschädigungen nicht nennt. Dagegen erhob der Steuerpflichtige Beschwerde an den VfGH. Dieser wies die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss ab und trat den Fall an den VwGH ab.

**Rechtliche Beurteilung:** Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer – allenfalls grob – unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob das BFG zu Recht davon ausgegangen ist, dass im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer auf die Entschädigungszahlung, die dem Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum zugeflossen ist, der besondere Steuersatz des § 30a EStG keine Anwendung findet, insoweit nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften (§ 30a Abs 1 und 3 EStG idF BGBl I 2012/112) behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund des vorliegenden Falles, in dem die Versicherungsentschä-

digung eine pauschale Abfindung für den am Gebäude und Inventar eingetretenen – im Beschwerdefall ohne Kürzung gewinnmindernd angesetzten – Schaden und die entgangenen – uneingeschränkt steuerpflichtigen – Einkünfte infolge Unterbrechung des Geschäftsbetriebes war, die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. [...]

## Anmerkung

Den Kern der Auseinandersetzung bildet die Frage, ob realisierte Wertsteigerungen von betrieblichen Grundstücken unabhängig von der Art der Realisierung stets dem Sondersteuersatz unterliegen oder ob dies nur für jene Arten der Realisierung gilt, die in § 30a Abs 3 EStG ausdrücklich genannt sind (das sind Veräußerung, Zuschreibung und Entnahme). Das BFG (7. 8. 2018, RV/6100764/2016) vertrat in der angefochtenen Entscheidung, dass Versicherungsentschädigungen in § 30a Abs 3 EStG nicht genannt seien und daher der Sondersteuersatz für derartige Versicherungsentschädigungen nicht zur Anwendung gelange (ähnlich auch die Finanzverwaltung in Rz 1038 und 4179 EStR). Stimmen in der Literatur (*Hudobnik/Kampitsch*, Kein Sondersteuersatz für Versicherungsentschädigungen bei zerstörtem Betriebsgebäude, SWK 30/2018, 1321; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>12</sup> [2019] § 30a Rz 17) befürworten jedoch unter Rückgriff auf die Materialien zum 1. StabG 2012 (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 12) einen weiten Anwendungsbereich des Sondersteuersatzes auf alle Realisationsvorgänge im betrieblichen Bereich.

Der Beschluss des VfGH stellt allerdings klar, dass unter der beschwerdegegenständlichen Rechtslage eine Verfassungswidrigkeit der Entscheidung des BFG bzw der zugrunde liegenden Vorschriften (§ 30a Abs 1 und 3 EStG) nicht anzunehmen ist. Bemerkenswert ist an dieser Stelle, dass der VfGH auf die von *Hudobnik/Kampitsch* (SWK 30/2018, 1321 [1324 ff]) vorgebrachten Bedenken einer Scheingewinnbesteuerung aufgrund der mit AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, eingeführten Kürzung einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) nicht einzugehen brauchte, da der gegenständliche Fall die Einkommensteuer 2014 betraf. Unter der Rechtslage AbgÄG 2016 (anwendbar ab dem Veranlagungsjahr 2016) ist die infolge eines Gebäudebrandes vorzunehmende AfaA

um 60 % zu kürzen und kann – wenn man der Auslegung des BFG folgt – nur nach dieser Kürzung mit den korrespondierenden Betriebseinnahmen aus der Versicherungsschädigung (im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleichs) verrechnet werden, was dazu führt, dass selbst dann, wenn sich Buchwert des Gebäudes und erhaltene Versicherungsschädigung entsprechen, ein Gewinn (zum Tarifsteuersatz) versteuert werden muss (siehe mit einem Beispiel *Hudobnik/Kampitsch*, SWK 30/2018, 1321 [1325]). Der VfGH betont in seinem Beschluss, dass unter der beschwerdegegenständlichen Rechtslage im konkreten Fall eine Kürzung des gewinnmindernd angesetzten Schadens nicht erfolgt ist. Es bleibt daher offen, ob der VfGH zu einem ähnlich gelagerten Fall unter der aktuellen Rechtslage ebenfalls zu dem Ergebnis gelangen würde, dass keine Verfassungswidrigkeit vorliegt. Die endgültige Entscheidung bleibt dem VwGH überlassen, an den der VfGH den Fall abgetreten hat.

*Andreas Kampitsch*

§ 30 Abs 2 Z 2 EStG;

§ 30a Abs 3 Z 2 EStG

immo aktuell 2019/54

### Gewerblicher Grundstückshandel bei Finanzierung mit Eigenkapital und mehrheitlicher Vermietung

VwGH 3. 9. 2019, Ra 2018/15/0015

**[D]ie Finanzierung von Grundstückskäufen mit Eigenkapital [stellt] lediglich ein Indiz dafür dar, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht (vgl VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0033). [...] [N]ach der Rechtsprechung des VwGH [sind] einzelne Eigentumswohnungen einer gesonderten steuerlichen Betrachtung zugänglich (vgl VwGH 29. 2. 2012, 2008/13/0029 und 2008/13/0111). Auf das prozentuale Verhältnis der veräußerten zu den dauerhaft vermieteten Eigentumswohnungen kommt es daher nicht entscheidend an, sofern der Tatbestand des § 23 Z 1 EStG auch sonst erfüllt ist.**

**Sachverhalt:** Die beiden Revisionswerber erwarben im Jahr 2004 ein Grundstück, auf dem sie in der Folge mit erheblichen Eigenleistungen ein Gebäude mit 14 Wohneinheiten errichteten. In den Jahren 2005 und 2006 veräußerten die beiden Revisionswerber sechs Wohneinheiten mittels Bauträgerverträgen. Die aus den Verkäufen erzielten Überschüsse/Gewinne unterstellten die Revisionswerber der Herstellerbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor 1. StabG 2012). Im Jahr 2008 errichteten die Revisionswerber ein weiteres Gebäude mit zwölf Wohneinheiten, wobei sie drei Wohnungen zur Finanzierung des Gesamtvorhabens im Wohnungseigentum veräußerten. Im Zuge einer Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Beurteilung, dass es sich bei der gegenständlichen Betätigung nicht um Vermögensverwaltung, sondern um einen gewerblichen Grundstückshandel handle, und erließ entsprechende Feststellungsbescheide gem § 188 BAO. Begründend führte das Finanzamt aus,

dass einer der beiden Revisionswerber bereits früher (1996) ein ähnliches Projekt verwirklicht und die beiden Revisionswerber im Jahr 2010 ein weiteres Objekt erworben hatten. Dagegen wandten sich die Revisionswerber ua mit den Argumenten, dass von insgesamt 39 Wohneinheiten (unter Einschluss der von einem der Revisionswerber selbst erworbenen und entwickelten Liegenschaft) lediglich ein Drittel (nämlich 13) zur Finanzierung der Vermietungsobjekte veräußert wurden. Das BFG wies die gegen die Feststellungsbescheide 2005 und 2006 erhobenen Beschwerden als unbegründet ab. Die dagegen erhobene außerordentliche Revision wies der VwGH mit Beschluss zurück.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl VwGH 26. 7. 2000, 95/14/0161, VwSlg 7.527/F).

Der planmäßige Abverkauf von Immobilien nach baulichen Umgestaltungsmaßnahmen begründet regelmäßig einen gewerblichen Grundstückshandel (vgl *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 128, Seite 39). Erwirbt ein Steuerpflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen, und veräußert er sie in nahem zeitlichem Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist dabei auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, insbesondere in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht (vgl VwGH 25. 3. 1999, 94/15/0171).

Es trifft nicht zu, dass sich der VwGH in der bisherigen Rechtsprechung nur mit dem planmäßigen Verkauf der gesamten Immobilie befasst habe und nur für diesen Fall das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels bejaht worden wäre. Das Erkenntnis vom 24. 2. 2005, 2001/15/0159, betraf ein parifiziertes Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen, von denen drei verkauft wurden, eine weitere vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt wurde und zwei dauerhaft der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten. Dass erst die Verkettung unglücklicher Umstände zu den Verkäufen geführt hatte, stand der Beurteilung der drei Verkäufe als gewerblichem Grundstückshandel nicht entgegen. Erst recht durfte das BFG das Vorliegen gewerblicher Einkünfte bejahen, wenn – wie im Revisionsfall unstrittig – der Plan der Steuerpflichtigen von vornherein darauf gerichtet war, einen Teil der Eigentumswohnungen zu verkaufen. Dies umso mehr, als auch in den Folgejahren weitere ähnlich gelagerte Projekte verwirklicht wurden.

Dass die Finanzierung der Bauvorhaben ohne den Einsatz von Fremdmitteln bewerkstelligt wurde, schließt das Vorliegen gewerblicher Einkünfte gleichfalls nicht aus, weil die Finanzierung von Grundstückskäufen mit Eigenkapital lediglich ein Indiz dafür darstellt, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht (vgl. VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0033). Diesem Indiz durfte bei Beurteilung des Revisionsfalles nur geringes Gewicht beigemessen werden, weil nach dem Vorbringen der Revisionswerber der Veräußerungserlös für den Erwerb weiterer (gleichfalls sowohl der Veräußerung als auch der Vermietung dienender) Grundstücke verwendet werden sollte, was wiederum ein Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt (vgl. nochmals VwGH 25. 3. 1999, 94/15/0171).

Soweit die Revision darauf verweist, dass die Mehrheit der Eigentumswohnungen vermietet würden, ist ihr zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des VwGH einzelne Eigentumswohnungen einer gesonderten steuerlichen Betrachtung zugänglich sind (vgl. VwGH 29. 2. 2012, 2008/13/0029 und 2008/13/0111). Auf das prozentuale Verhältnis der veräußerten zu den dauerhaft vermieteten Eigentumswohnungen kommt es daher nicht entscheidend an, sofern der Tatbestand des § 23 Z 1 EStG auch sonst erfüllt ist. [...]

### Anmerkung

Im gegenständlichen Erkenntnis konturiert der VwGH die Abgrenzung zwischen bloßer Vermögensverwaltung und dem gewerblichen Grundstückshandel, die im Einzelfall schwierig zu treffen sein kann (vgl. ausführlich *Lumper/Reinold/Stückler in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 132 [143 ff]). Unbeachtlich ist dem VwGH zufolge, dass im gegenständlichen Fall lediglich ein Teil der Eigentumswohnungen verkauft, der größere Teil jedoch vermietet wurde, da einzelne Eigentumswohnungen grundsätzlich einer gesonderten steuerlichen Betrachtung zugänglich sind (dh, eine von mehreren Eigentumswohnungen in einem Gebäude kann eine separate Einkunftsquelle darstellen). Selbst wenn nicht das gesamte Gebäude, sondern lediglich einzelne Eigentumswohnungen veräußert werden, kann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen (siehe bereits VwGH 24. 2. 2005, 2001/15/0159). Wie der VwGH ebenfalls festhält, gilt die Tatsache, dass die Finanzierung der Eigentumswohnungen vollständig aus Eigenmitteln und ohne Einsatz von Fremdkapital erfolgte, zwar als Indiz für die bloße Vermögensverwaltung. Da im gegenständlichen Fall jedoch die erzielten Erlöse zur Finanzierung des Erwerbs weiterer Grundstücke dienen (was wiederum ein Indiz für den gewerblichen Grundstückshandel darstellt), kam der Eigenfinanzierung für die Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und Vermögensverwaltung keine entscheidende Be-

deutung zu. Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nicht anhand einzelner Merkmale (wie im gegenständlichen Fall der vollständigen Eigenfinanzierung), sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist (so auch *Renner*, Gewerblicher Grundstückshandel bei teils vermieteten, teils verkauften Wohnungen, SWK 31/2019, 1364 [1367]). Wenngleich die Entscheidung die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 betraf, bedeutet die Qualifikation als gewerblicher Grundstückshandel unter der geltenden Rechtslage einen doppelten Nachteil für den Steuerpflichtigen: Einerseits kann die Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG nicht geltend gemacht werden (diese ist nur für Veräußerungen von Privatvermögen anwendbar, siehe *Hirschler/Reinold in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer [65. Lfg, 2017] § 4 Abs 3a Tz 81); andererseits unterliegt die Veräußerung nicht dem Sonder-, sondern dem Tarifsteuersatz (§ 30a Abs 3 Z 1 und 2 EStG).

*Andreas Kampitsch*

§ 10 Abs 2 und 3 BewG;  
§ 4 Abs 1 GrEStG

immo aktuell 2019/55

### Ermittlung des gemeinen Wertes einer Eigentumswohnung ohne Berücksichtigung von Nutzungs- oder Mietrechten

VwGH 10. 9. 2019, Ra 2019/16/0146

**Mietverhältnisse brauchen im Allgemeinen (abgesehen zB von Fällen einer Mietzinsvorauszahlung) bewertungsmäßig überhaupt nicht beachtet zu werden (vgl. VwGH 28. 4. 1994, 93/16/0186).**

**Sachverhalt:** Im Jahr 2015 hatte eine OG ihrem Hälftegesellschafter eine Eigentumswohnung geschenkt und wurde danach gelöscht. Ursprünglich hatte der Vertragserrichter der Grunderwerbsteuer als Bemessungsgrundlage den dreifachen Einheitswert zugrunde gelegt, weil er von einem Familienverhältnis (zwischen der OG und dem Gesellschafter) ausgegangen war. Da jedoch eine OG nicht mit ihren Gesellschaftern verwandt ist, war die Grunderwerbsteuer nach der Rechtslage § 4 Abs 1 Z 3 GrEStG idF BGBl I 2014/36 vom gemeinen Wert als Mindestbemessungsgrundlage zu berechnen. Der Beschwerdeführer ermittelte diesen maßgeblichen gemeinen Wert mit 75.000 € unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Gesellschafter aufgrund eines Mietvertrags und einer Nutzungsvereinbarung die gegenständliche Eigentumswohnung bereits benutzte und ihm – der Argumentation des Revisionswerbers zufolge – nur mehr das nackte Eigentum übertragen worden sei. Demgegenüber gelangte das Finanzamt zu einem gemeinen Wert der Wohnung in Ableitung vom Immobilienpreisspiegel für gebrauchte Wohnungen iHv 125.900 € und setzte die Grunderwerbsteuer auf Basis dieses Wertes fest. Der Revisionswerber wandte sich gegen diese Festsetzung mit der Argumentation, dass vermietete Eigentumswohnungen einen wesentlich niedrigeren Preis am Markt erzielen. Das BFG wies die Beschwerde unter Hinweis auf § 10 Abs 2 und 3

BewG ab und hielt fest, dass eine bloße Vermietung bei Ermittlung des gemeinen Wertes außer Acht gelassen werden muss. Dagegen wandte sich der Steuerpflichtige mit einer außerordentlichen Revision an den VwGH, die dieser mit Beschluss zurückwies.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Gemäß § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 2014/36 ist die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstücks.

§ 10 Abs 2 und 3 BewG lautet:

„(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.“

Rechtsgeschäftlich begründete Verfügungsbeschränkungen zählen zu den persönlichen Verhältnissen (vgl VwGH 25. 6. 2009, 2009/16/0009, mwN). Mietverhältnisse brauchen im Allgemeinen (abgesehen zB von Fällen einer Mietzinsvorauszahlung) bewertungsmäßig überhaupt nicht beachtet zu werden (vgl VwGH 28. 4. 1994, 93/16/0186). [...]

## Anmerkung

Wenngleich sich die gegenständliche Entscheidung auf die Rechtslage vor StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, bezog, ist sie auch unter der aktuellen Rechtslage beachtlich. So kann der Grundstückswert, der grundsätzlich die Mindestbemessungsgrundlage und bei bestimmten Erwerbsvorgängen überhaupt die Bemessungsgrundlage bildet, gem § 4 Abs 1 GrEStG iVm der GrWV auf drei Arten ermittelt werden. Einerseits als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des (anteiligen) Gebäudewertes (Pauschalwertmodell), andererseits kann er von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleitet werden. Weist der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert nach, ist dieser Wert als Grundstückswert anzusetzen. Alle diese Werte sind jedoch unabhängig von persönlichen Beschränkungen zu ermitteln: Weder das Pauschalwertmodell noch der Immobilienpreisspiegel der *Statistik Austria* sieht vor, dass etwa Mietverträge oder Benutzungsregelungen des konkreten Grundstücks zu berücksichtigen sind. Das gilt nach dem gegenständlichen Beschluss auch für die Ermittlung des gemeinen Wertes. Der VwGH bestätigt damit seine frühere Rechtsprechung (VwGH 28. 4. 1994, 93/16/0186). In dem Er-

kenntnis vom 30. 3. 2017, Ra 2016/16/0037, hatte der VwGH zum Wohnrecht ausgesprochen, dass ein solches den Verkehrswert – nicht aber den gemeinen Wert – eines Grundstücks mindert.

Selbst wenn der Verkehrswert eines Grundstücks daher aufgrund eines (ungünstigen) Mietvertrags oder eines Wohnungsgebrauchsrechts deutlich gemindert ist, sind diese Umstände bei der Ermittlung des gemeinen Wertes grundsätzlich unbeachtlich und sind derartige Sachverhalte nicht geeignet, einen niedrigeren Grundstückswert (als nach dem Pauschalwertmodell oder dem Immobilienpreisspiegel) nachzuweisen.

Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 3 EStG;

§ 20 Abs 2 EStG

immo aktuell 2019/56

## Kursverluste sind keine Werbungskosten bei privaten Grundstücksveräußerungen

VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0114

**Werden Fremdwährungsdarlehen aus außerbetrieblichen Gründen etwa in Zusammenhang mit der Finanzierung von vermieteten Grundstücken aufgenommen, so sind die aus einer Konvertierung der Verbindlichkeit resultierenden Einkünfte als Spekulationseinkünfte zu behandeln. Es handelt sich hierbei um außerhalb der Spekulationsfrist für die Einkommensteuer unbeachtliche Veränderungen des Wertes des Privatvermögens.**

**Sachverhalt:** Der in Italien ansässige Revisionswerber erzielte im Jahr 2017 in Österreich Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung und aus der Veräußerung dieser Eigentumswohnung. Er beantragte im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2017 die Regelbesteuerung und machte insbesondere realisierte Kursverluste aus einem Fremdwährungskredit einkünftemindernd geltend. Das Finanzamt und das BFG verweigerten den Abzug der Kursverluste als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen. Begründend führte das BFG im Wesentlichen aus, dass ein Werbungskostenabzug für Kursverluste nicht in Betracht komme, da diese nicht ausdrücklich als abzugsfähige Werbungskosten in der Gruppe der Aufwendungen für Erwerb und Wertminderung von Wirtschaftsgütern genannt würden und dass der VwGH klargestellt habe, dass Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungsdarlehens nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig seien. Der VwGH wies die dagegen erhobene Beschwerde als unbegründet ab.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Zunächst ist zu bemerken, dass sich bei Finanzierung des Ankaufs einer Liegenschaft im Wege einer Verbindlichkeit in fremder Währung die Anschaffungskosten dieser Liegenschaft durch die Änderung des Wechselkurses der Fremdwährungsschuld nicht ändern [...].

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein [...]. [...] Werden Fremdwährungsdarlehen [...] aus außerbetrieblichen Gründen aufgenommen – etwa in Zusammenhang mit der Finanzierung von Gebäuden, die sodann der Vermietung dienen –, so sind die aus einer Konvertierung der Verbindlichkeit resultierenden Einkünfte als Spekulationseinkünfte zu behandeln. Die Konvertierung in die Heimatwährung ist als Veräußerung des mit der vorangegangenen Konvertierung in Fremdwährung erworbenen Wirtschaftsgutes „Fremdwährungskredit“ zu beurteilen. Es handelt sich hierbei um außerhalb der Spekulationsfrist für die Einkommensteuer unbeachtliche Veränderungen des Wertes des Privatvermögens [...].

Der Gesetzgeber hat bei Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22) eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte an die Regelung im betrieblichen Bereich herbeigeführt. Das Abflussprinzip (§ 19 Abs 2 EStG) wurde durch § 30 Abs 4 EStG (idF vor BGBl I 2012/22; ähnlich nunmehr § 30 Abs 3 EStG) insoweit durchbrochen, als alle Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, in einer Art Vermögensvergleich dem Veräußerungserlös gegenübergestellt werden und solcherart der Überschuss bzw Verlust aus dem Spekulationsgeschäft ermittelt wird (vgl VwGH 25. 4. 2018, Ra 2016/13/0012, mwN). Insbesondere sind demnach im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus Spekulationsgeschäften auch in den Vorjahren angefallene Finanzierungskosten im Jahr der Veräußerung als abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl VwGH 16. 11. 1993, 93/14/0124, 93/14/0125, VwSlg 6838/F), soweit sie nicht bereits früher bei einer anderen Einkunftsquelle – etwa bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – zu berücksichtigen waren und sie auch nicht privaten Wohnzwecken iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen sind (vgl VwGH 28. 1. 1997, 96/14/0165, VwSlg 7160/F; vgl auch VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, VfSlg 20.219, Rz 34). [...]

Wenn auch nunmehr (idF BGBl I 2015/118) im Rahmen der Immobilienertragsbesteuerung bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption Werbungskosten – über die in § 30 Abs 3 EStG aufgezählten Kosten und Minderbeträge hinaus – zu berücksichtigen sind, so können aber Ergebnisse aus der Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten weiterhin nicht abgezogen werden, da diese in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus der Veräußerung des Grundstücks stehen (vgl auch VfGH 29. 11. 2014, G 137/2014 ua, Rz 15 f). Die

Ergebnisse aus der Konvertierung sind im außerbetrieblichen Bereich weiterhin als Spekulationseinkünfte zu behandeln. Im vorliegenden Fall ist auch nach dem Vorbringen des Revisionswerbers die Spekulationsfrist von einem Jahr (§ 31 Abs 1 EStG) bereits verstrichen. Verluste aus Spekulationsgeschäften sind überdies nicht ausgleichsfähig (§ 31 Abs 4 EStG). Schließlich unterliegen Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nicht der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 98 Abs 1 EStG).

Dass Kursverluste, die in Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung einer der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Liegenschaft aufgenommen wurde, nicht in (unmittelbarem) Zusammenhang mit diesen Einkünften stehen, hat der VwGH bereits ausgesprochen (vgl VwGH 26. 1. 2017, Ro 2015/15/0011). Anlass, von dieser Rechtsprechung abzugehen, besteht nicht. Der Konvertierungsverlust kann sohin auch nicht in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass die Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten auch nicht zu (negativen) Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG führt (vgl VwGH 18. 12. 2017, Ro 2016/15/0026). [...]

## Anmerkung

Die Entscheidung des VwGH überrascht nicht. Fremdwährungskursverluste in Zusammenhang mit privaten Grundstücksveräußerungen, die aus der fremdfinanzierten Anschaffung des Grundstücks resultieren, sind mangels Werbungskostencharakters im Rahmen der Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG nicht abzugsfähig. Dies entspricht der Judikatur und herrschenden Ansicht (siehe VfGH 29. 11. 2014, G 137/14; Mechtler, Fremdwährungskredite iZm privaten Grundstücken im Lichte der jüngeren Rechtsprechung, ÖStZ 2015, 561 ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>12</sup> [2019] § 30 Rz 64; anderer Ansicht jedoch Beiser, Fremdwährungsverluste und Schuldzinsen in der ImmoESt, ÖStZ 2015, 193 ff). Sie stellen auch keine Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen dar. Vielmehr liegen im außerbetrieblichen Bereich Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vor, wenn die Konvertierung innerhalb eines Jahres nach der Aufnahme des Fremdwährungsdarlehens bzw Konvertierung in die Fremdwährung erfolgt.

Darüber hinaus hat der VwGH die Durchbrechung des Abfluss-Prinzips bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen durch den Vergleich der Regelungen des § 30 Abs 4 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 und des geltenden § 30 Abs 3 EStG bestätigt. Werbungskosten, wie etwa Finanzierungskosten

ten, sind daher auch dann im Jahr der Veräußerung abzugsfähig, wenn sie in den Vorjahren angefallen (abgeflossen) sind, soweit sie nicht bereits früher bei einer anderen Einkunftsquelle – etwa bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – zu berücksichtigen waren und sie auch nicht privaten Wohnzwecken iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen sind (siehe dazu auch *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Werbungskostenabzug bei privaten Grundstücksveräußerungen, ÖStZ 2017, 507).

*Sabine Kanduth-Kristen*

§ 30 Abs 3 EStG

immo aktuell 2019/57

### Grundstückserwerb aufgrund eines Optionsvertrags vor 1. 4. 2012

VwGH 24. 10. 2019, Ro 2019/15/0177

**Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG sind die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Ausnahmsweise kommt es nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung. Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend.**

**Sachverhalt:** Am 4. 10. 2001 schlossen der Revisionswerber und seine Ehefrau (Optionsnehmer) mit Frau R (Optionsgeberin) einen Optionsvertrag über den Kauf eines Seegrundstücks und parallel dazu einen Mietvertrag über das Objekt ab. Wegen eines bestehenden Veräußerungs- und Belastungsverbotes war der Abschluss eines Kaufvertrags nicht möglich. Die „Annahme“ der Option durch einen der Optionsnehmer war frühestens nach Wegfall des intabulierten Veräußerungs- und Belastungsverbotes vorgesehen. Bei Nichtannahme binnen sechs Monaten nach dem Wegfall sollte die Option zur Gänze erlöschen. Bis zum Ablauf dieser Frist war ein Kündigungsverzicht (außer bei Zahlungsverzug oder Vorliegen sonstiger gesetzlicher Auflösungsgründe) betreffend den Mietvertrag seitens der Vermieterin vorgesehen. Der bis zur Optionsannahme bezahlte Mietzins war auf den vereinbarten Optionspreis anrechenbar. Mit Schreiben vom 11. 7. 2002 übte der Revisionswerber die Option aus und erwarb das Grundstück mit Kaufvertrag vom 6. 11. 2002. Mit Kaufvertrag vom 23. 7. 2015 verkaufte er das Grundstück weiter. Strittig war die Altvermögenseigenschaft des Grundstücks. Finanzamt und BFG verneinten diese. Begründend führte das BFG aus, dass der Revisionswerber mit Abschluss des Optionsvertrags und des Mietvertrags keinesfalls eine Herrschaft über die Liegenschaft ausüben konnte, die wirtschaftlich der Stellung nahekomme, die einem privatrechtlichen Eigentümer zustehe. Er habe zwar das Grundstück gebrauchen können, die weiteren positiven Befugnisse der Veränderung, Belastung und Veräußerung habe er

aber nicht ausüben können. Die Tragung der Lasten sei laut Kaufvertrag erst mit 1. 8. 2002 auf den Revisionswerber als Erwerber übergegangen. Zudem seien beide Ehepartner Optionsnehmer und Mieter gewesen, es habe aber nur der Revisionswerber alleine die Option ausgeübt. Der VwGH wies die dagegen erhobene Beschwerde 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, BGBl I 2012/22, abgelaufen war (vgl VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0013, mwN). Diese Spekulationsfrist betrug bei Grundstücken im Allgemeinen zehn Jahre ab Anschaffung. Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG (idF vor dem 1. StabG 2012) sind bei der privaten Grundstücksveräußerung die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte – insbesondere Kaufverträge – maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen spätere[n] Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung. Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend (vgl VwGH 20. 11. 1997, 96/15/0256, VwSlg 7235/F, mwN; vgl weiters – die Bindung beider Parteien betonend – VwGH 7. 4. 1981, 3294/80; 8. 2. 1989, 88/13/0049; vgl weiters VwGH 23. 1. 2019, Ra 2018/13/0052, mwN; zur Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 vgl VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0098). [...] Zur abgabenrechtlichen Einordnung von Miet- oder Leasingverträgen mit Kaufoption ist entscheidend, ob der Mieter oder Leasingnehmer mit der Überlassung des Mietgegenstandes oder Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs 1 lit d BAO wird. Hierfür ist es insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt. Auch ist zu prüfen, ob die Optionsausübung die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Mieter oder Leasingnehmer darstellt (vgl VwGH 30. 4. 2019, Ra 2017/15/0071, mwN; vgl auch VwGH 13. 9. 2018, Ra 2018/15/0055).

Nach der hier zu beurteilenden Vertragslage war nur die Vermieterin und Optionsgeberin gebunden; der Revisionswerber als Mieter und Optionsnehmer konnte hingegen frei entscheiden, ob er die ihm eingeräumte Option ausüben werde oder nicht. Die Berechtigung zur Ausübung („Annahme“) der Option bestand nicht bereits ab Abschluss der Optionsvereinbarung, sondern

erst ab dem – zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung noch unsicheren – Zeitpunkt des Wegfalles des Veräußerungs- und Belastungsverbot. Den Mietvertrag konnte der Revisionswerber – unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum 31. 7. jeden Jahres – aufkündigen. Dass die Ausübung der Option die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit gewesen wäre, ist nicht erkennbar.

Der Revisionswerber konnte das Objekt zu dem bereits im Optionsvertrag vereinbarten Kaufpreis erwerben; damit kamen ihm die Chancen der Wertsteigerung zu. Da er aber die Option nicht ausüben musste, trug er nicht das Risiko der Wertminderung. Schließlich war aufgrund der Optionsvereinbarung (und des Mietvertrags) auch nicht festgelegt, wer die Liegenschaft erwerben würde, konnte die Option doch von beiden Optionsnehmern oder auch nur von einem „angenommen“ (also ausgeübt) werden. Damit stand aber auch insoweit nicht fest, in wessen Vermögen es zu einer Wertsteigerung (oder allenfalls Wertminderung) kommen würde. Es ist somit offenkundig, dass der Mietvertrag samt Optionsvertrag (vom Oktober 2001) nicht jene Vereinbarung ist, die die Übertragung (zumindest) des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft bewirkte. Damit war diese Liegenschaft am 31. 3. 2012 steuerverfänglich. [...]

### Anmerkung

Dass für die zeitliche Zuordnung von privaten Grundstücksveräußerungen – wie nach der Rechtslage vor dem 1. 4. 2012 betreffend Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG – der Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich ist, hat der VwGH im Erkenntnis vom 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0098 (siehe dazu immo aktuell 2019/37 [Anm *Kanduth-Kristen*]) auch für die Rechtslage nach dem 31. 3. 2012 bestätigt. Im vorliegenden, zur Rechtslage vor dem 1. 4. 2012 ergangenen Erkenntnis greift der VwGH (anders als im Erkenntnis vom 3. 4. 2019, 2017/15/0098) die bisherige Rechtsprechungslinie auf und führt aus, dass „es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an[kommt], wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung.“ Strittig war, ob ein Optionsvertrag mit einem gleichzeitig abgeschlossenen Mietvertrag, einer Anrechnung der Miete auf den Kaufpreis und einem Verzicht der Vermieterin auf eine Aufkündigung des Mietvertrags für die Begründung eines Übereignungsanspruches genüge und das relevante Verpflichtungsgeschäft darstellen kann. Der VwGH ver-

neint dies mit dem Hinweis darauf, dass dem Revisionswerber durch den Optionsvertrag mit fixiertem Kaufpreis zwar die Chancen der Wertsteigerung, aber aufgrund des Wahlrechts zur Optionsausübung nicht das Risiko der Wertminderung zukam. Auch war nicht erkennbar, dass die Ausübung der Option die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit gewesen wäre (Hinweis auf VwGH 30. 4. 2019, Ra 2017/15/0071; siehe dazu immo aktuell 2019/38 [Anm *Kampitsch*]). Aufgrund der Optionsvereinbarung hatte auch die Ehefrau des Revisionswerbers die Möglichkeit, die Option auszuüben, sodass darüber hinaus nicht klar war, in wessen Vermögen es zu einer Wertsteigerung kommen würde. Ein klassischer Optionsvertrag, der einer Partei ein Gestaltungsrecht vermittelt, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen, kann – mangels Bindung beider Vertragsparteien – keine das wirtschaftliche Eigentum vermittelnde Vereinbarung und daher kein Anschaffungsgeschäft darstellen. Anderes könnte nur gelten, wenn die Nichtausübung der Option gegen jede Vernunft wäre und bei Miete mit Kaufoption eine anderweitige Verwendung des Mietobjekts nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre (siehe VwGH 30. 4. 2019, Ra 2017/15/0071).

Für die Rechtslage ab 1. 4. 2012 verweist der VwGH auf das Erkenntnis vom 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0098 betreffend den Abschluss von Vorverträgen (siehe immo aktuell 2019/37 [Anm *Kanduth-Kristen*]), ohne dies näher auszuführen. In diesem Erkenntnis bestätigt der VwGH die Maßgeblichkeit des Verpflichtungsgeschäftes, nimmt aber auf die Vorjudikatur keinen Bezug. In der Besprechung dieses Erkenntnisses ortet *Zorn* (RdW 2019, 418) im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum eine Abkehr von der oa Vorjudikatur, wonach bereits der Abschluss des Vorvertrags das Verpflichtungsgeschäft sei, das den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums begründe. Er führt aus: „Seither wurde aber in der Rechtsprechung schon lange der laxer Umgang mit wirtschaftlichem Eigentum aufgegeben. Von zivilrechtlichem Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird nur mehr angenommen, wenn insbesondere volle Verfügungsmöglichkeit, Nutzungsmöglichkeit, Möglichkeit des uneingeschränkten Lukrierens von Wertsteigerungen und die zwingend eintretende Vermögensminderung beim Absinken des Wertes vorliegen.“ Die mit dem wirtschaftlichen Eigentum operierende Rechtsprechung zu Vorverträgen sei daher nicht mehr aktuell.

Zu Optionsverträgen vertreten auch die EStR in Rz 6623, dass erst die Ausübung der Option für die zeitliche Zuordnung relevant ist.

Sabine Kanduth-Kristen





## Starten Sie gut ins neue Jahr!

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

€ 228,-\*  
statt € 285,-\*

## Jetzt Jahresabo 2020 bestellen und 20 % sparen!

### Bestellformular Ja, ich bestelle

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

EUR 228,-  
statt EUR 285,-

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](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz)  
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. 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](http://lindeverlag.at), [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at), T 01 24 630, F 01 24 630-23