

# 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 WGG-Novelle 2019**

Die nachträgliche Wohnungseigentumsbegründung  
Keine Ausländer mehr im gemeinnützigen Wohnbau?  
Das neue Befristungsregime  
Aufsichtsrechtliche Aspekte  
Umsatzsteuerliche Konsequenzen  
Der aktuelle Fall: Ausübung der Kaufoption gemäß §§ 15 ff WGG

## **Immobilien und Steuern**

Umsatzsteuerliche Klassifizierung von Leasingverträgen  
Bemessung der Grunderwerbsteuer bei Einräumung eines Baurechts

## **Immobilien und Recht**

Aktuelle Bedeutung der gemeinnützigen Bauvereinigen in Wien  
ÖNORM B 1802-1: Liegenschaftsbewertung

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche  
Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30 EStG

immo aktuell 2019/37

## Zeitpunkt der Grundstücksveräußerung bei Abschluss von Vorverträgen

VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0098

**Für die Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung ist auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen. Das Vorliegen eines bloßen Vorvertrags – der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrags begründet – reicht dafür nicht aus.**

**Sachverhalt:** Die Revisionswerberin schloss im März 2012 Vorverträge über die Veräußerung mehrerer Grundstücke ab. Die Kaufverträge wurden wegen fehlender rechtskräftiger Vermessungsurkunden erst nach dem 31. 3. 2012, nämlich zwischen Juli und Oktober 2012, erstellt und unterfertigt. Das Finanzamt, dem die Vorgänge im Zuge der Bearbeitung einer Kontrollliste bekannt geworden waren, nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 wieder auf und unterzog die Veräußerungen als private Grundstücksveräußerungen dem besonderen Steuersatz von 25 %. Dagegen argumentierte die Steuerpflichtige im Wesentlichen, dass die relevanten Verpflichtungsgeschäfte bereits vor dem 1. 4. 2012 abgeschlossen worden waren, da die Vorverträge alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrags enthalten hätten. Es seien auch keine neuen Tatsachen für die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens hervorgekommen.

Das BFG wies die Beschwerde ab und führte zur Wiederaufnahme aus, dass die Frage des Neuervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln sich auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres beziehe und nicht darauf, ob diese Umstände der Behörde insgesamt bekannt gewesen seien. Im Einkommensteuerverfahren sei daher der Wissensstand der für die Bemessung der GrESt zuständigen Abgabenbehörde unerheblich. Zum Zeitpunkt der Grundstücksveräußerungen sprach das BFG aus, dass sowohl die GrESt als auch die Immobilienertragsteuerpflicht an denselben Zeitpunkt, nämlich an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, anknüpfen. Die im März 2012 geschlossenen Verträge seien als Vereinbarungen zu qualifizieren, erst in Zukunft einen Kaufvertrag abzuschließen. Die Vorverträge hätten sich auf den künftigen Abschluss der Kaufverträge gerichtet und noch keinen klagbaren und durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung der Liegenschaften vermittelt. Die Revision erklärte das BFG für unzulässig, weil die Frage, ob im gegenständlichen Fall die vorgelegten Vorverträge tatsächlich als solche oder bereits als Kaufverträge zu qualifizieren waren, von der Beweiswürdigung im konkret vorliegenden Einzelfall abhängen und dazu keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen sei. Der VwGH ließ die außerordentliche Revision zu, wies sie jedoch als unbegründet ab.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des 1. StabG 2012 (ErlRV 1680 Blg 24. GP, 7) kommentieren die Inkrafttretensregelung folgendermaßen: „Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sollen grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen, wenn die Veräußerung nach dem 31. März 2012 stattfindet. Auf Grund der Bezugnahme auf das Veräußerungsgeschäft soll für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden. Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte gilt unverändert § 19 Abs 1.“ Die neue Rechtslage für private Grundstücksveräußerungen ist somit „erstmalig für Veräußerungen nach dem 31. März 2012“ anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen „für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden“ soll.

Das BFG hat daher für die Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung zu Recht das Verpflichtungsgeschäft in den Blick seiner Überlegungen genommen. Das Vorliegen eines bloßen Vorvertrags – der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrags begründet – reicht dafür nach zutreffender Ansicht des BFG nicht aus.

Auch hinsichtlich der Wiederaufnahme zeigt die Revision keinerlei Anhaltspunkte auf, inwieweit das Erkenntnis des BFG von der (im angefochtenen Erkenntnis auch wiedergegebenen) Rechtsprechung des VwGH abweicht (vgl insb VwGH 16. 9. 2003, 98/14/0031; sowie ferner zB VwGH 22. 10. 2015, Ra 2014/15/0019). Dass die Grundstücksveräußerungen von der Revisionswerberin im ursprünglichen Einkommensteuerverfahren bekanntgegeben worden wären oder bekannt waren, behauptet die Revision nicht. [...]

## Anmerkung

Das Erkenntnis bestätigt die schon vor 1. 4. 2012 iZm Spekulationsgeschäften und in den ErlRV zum 1. StabG 2012 auch für private Grundstücksveräußerungen vertretene Ansicht, dass für die zeitliche Zuordnung von privaten Grundstücksveräußerungen der Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts maßgeblich ist (vgl dazu ua Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 78; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>12</sup> [2019] § 30 Rz 3 und 19). Das Rechtsgeschäft muss auf die entgeltliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück gerichtet sein und den Erwerber zur Erbrin-

gung einer Gegenleistung verpflichten (vgl. *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 59). Hinsichtlich der Anknüpfung an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft betont das BFG in der angefochtenen Entscheidung vom 12. 9. 2017, RV/5100997/2015, den Gleichklang zwischen Grunderwerbsteuerpflicht und Immobilienertragsteuerpflicht (ebenso *Zorn*, RdW 2019, 418).

Nach der älteren Judikatur des VwGH vom 20. 11. 1997, 96/15/0256, zu § 30 EStG aF (Spekulationsgeschäfte) „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 (vgl. *Doralt*, EStG<sup>3</sup>, § 30 Tz 22 f). Hiezu bedarfes einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. nochmals das Erkenntnis 88/13/0049, 0050).“ Im zitierten Erkenntnis vom 9. 11. 1988, 88/13/0049, führt der VwGH zum Abschluss eines Vorvertrags über den späteren Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrags zum Erwerb einer Eigentumswohnung aus, dass „der Abschluss dieses Vorvertrags den Lauf der Spekulationsfrist auslöst, da der Vorvertrag das Verpflichtungsgeschäft darstellt, das den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums des Wohnungserwerbers begründet“. Das BFG verweist unter Zitierung des ersten Erkenntnisses darauf, dass „der Zeitpunkt des förmlichen Kaufvertragsabschlusses dann nicht maßgebend [ist], wenn schon vorher eine beide Vertragsparteien bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung geschlossen worden wäre, die dem Berechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft hätte“. Dementsprechend setzt sich das BFG umfassend mit der Rechtsnatur eines Vorvertrags auseinander und mit der Frage, ob die im gegenständlichen Fall vorgelegten Vorverträge tatsächlich als solche oder bereits als Kaufverträge zu qualifizieren waren. Damit trägt das BFG der zivilrechtlichen Einordnung Rechnung, wonach ein Vorvertrag iSd § 936 ABGB eine Verabredung ist, erst künftig einen Vertrag schließen zu wollen. Der Berechtigte kann daher aus dem Vorvertrag lediglich auf Abschluss des Hauptvertrags klagen, nicht aber unmittelbar auf die Erfüllung der im Hauptvertrag festgelegten Pflichten (vgl. *Perner* in *Schwimann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup> [2014] § 936 Tz 1). Bei Konsensualverträgen (wie ua Liegenschafts Kaufverträgen) ist aber nach der Rechtsprechung des OGH im Zweifel die Übereinkunft mit Einigung über Ware und Preis bereits als Haupt- und nicht als Vorvertrag anzusehen, außer es würde sich aus den Umständen ergeben, dass die Parteien den Abschluss eines Vorvertrags gewollt hätten (vgl. OGH 23. 2. 1988, 3 Ob 315/97p; 28. 4. 2010, 3 Ob 58/10s), denn auch der Vorvertrag muss bereits die „essentialia negotii“ beinhalten (vgl. OGH 29. 1. 2015, 9 Ob 61/14g; *Perner* in *Schwimann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup>, § 936 Tz 5 und 14). Dementsprechend sehen *Bodis/Hammerl* (in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 30

Tz 60 und 80, mit Verweis auf VwGH 9. 11. 1988, 87/13/0096) den Abschluss eines Vorvertrags, der gem § 936 ABGB bereits alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrags enthält, „im Zweifel“ bereits als Abschluss des unmittelbaren Verpflichtungsgeschäfts an (ebenso Rz 6629 EStR, mit Hinweis auf OGH 13. 7. 1993, 4 Ob 519/93). Die Auslegung der Parteienvereinbarung ist – wie das BFG richtig feststellt – Sache des Einzelfalls (vgl. OGH 19. 5. 2010, 8 Ob 148/09m; 18. 10. 2012, 4 Ob 178/12y).

Der VwGH nimmt auf seine oben angeführte Vorjudikatur keinen Bezug. Er hält lediglich fest, dass ein bloßer Vorvertrag, der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrags begründet, kein relevantes Verpflichtungsgeschäft im Kontext privater Grundstücksveräußerungen darstellt. In seiner Erkenntnisbesprechung ortet *Zorn* (RdW 2019, 418) im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum eine Abkehr von der 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 Rsp schon lange der laxer Umgang mit wirtschaftlichem Eigentum aufgegeben. Von zivilrechtlichem Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird nur mehr angenommen, wenn insb volle Verfügungsmöglichkeit, Nutzungsmöglichkeit, Möglichkeit des uneingeschränkten Lukrierens von Wertsteigerungen und die zwingend eintretende Vermögenminderung beim Absinken des Wertes vorliegen.“ Die mit dem wirtschaftlichen Eigentum operierende Rechtsprechung zu Vorverträgen sei daher nicht mehr aktuell.

Dennoch wird mE nicht außer Acht gelassen werden können, ob die über einen Liegenschafts Kauf/-verkauf im Einzelfall vorliegende Vereinbarung – ungeachtet ihrer Bezeichnung als „Vorvertrag“ – mit Blick auf die Judikatur des OGH bereits als Hauptvertrag anzusehen ist oder nicht. Stellt diese Vereinbarung bereits den Hauptvertrag dar, knüpfen sowohl die Grunderwerbsteuerpflicht (vgl. *Arnold/Bodis*, GrEStG [15. Lfg, 2017] § 1 Tz 131 ff) als auch die Immobilienertragsteuerpflicht an diese Vereinbarung an. Nicht ausreichend ist zutreffenderweise das Vorliegen eines „echten“ Vorvertrags iSd § 936 ABGB, der lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrags begründet. Im vorliegenden Fall hat das BFG das Vorliegen von Hauptverträgen verneint.

Die zeitliche Zuordnung ist – wie im gegenständlichen Fall – insb iZm dem Inkrafttreten der Regelung und der Beurteilung, ob ein Veräußerungsvorgang unter die ab 1. 4. 2012 geltende Regelung für private Grundstücksveräußerungen fällt, von Relevanz. Von Bedeutung ist die zeitliche Zuordnung auch aufgrund der Anhebung des besonderen Steuersatzes von 25 % auf 30 % für Veräußerungen ab 1. 1. 2016 (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>12</sup>, § 30a Rz 1 iVm



§ 30 Rz 3). Die Entrichtung der Immobilienertragsteuer knüpft hingegen erst an den Zufluss des Veräußerungserlöses und die damit einhergehende Realisierung eines Überschusses aus der Grundstücksveräußerung an (siehe dazu Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>12</sup>, § 30b Rz 4).

Im Unterschied zum außerbetrieblichen Bereich ist im betrieblichen Bereich für die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen (vgl. *Leitner/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer 2013 [2014] 20).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 3 Abs 1 UStG; Art 14 Abs 1,  
Abs 2 lit b MwStSyst-RL;

§ 24 Abs 1 lit d BAO immo aktuell 2019/38

## Immobilienleasing – Lieferung oder sonstige Leistung?

VwGH 30. 4. 2019, Ra 2017/15/0071

**Der EuGH bejaht im Erkenntnis vom 4. 10. 2018, C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, zu der Bestimmung des Art 14 Abs 2 lit b MwStSyst-RL das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Lieferung bei Leasingverträgen mit Kaufoption nur unter der weiteren Voraussetzung, dass die Optionsausübung die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer darstellt.**

**Sachverhalt:** Dem Erkenntnis liegt ein Leasingverhältnis betreffend ein Bankgebäude innerhalb eines Bankkonzerns zugrunde. Die Bank H räumte ihrer (durchgerechnet) 100 %-Urenkelin T an der Liegenschaft, auf der sich die Zentrale der H befand, ein Baurecht über 60 Jahre ein, wobei auch das darauf befindliche Gebäude entgeltlich übernommen wurde. T brach in der Folge das Altgebäude ab und sanierte die Zentrale der H umfassend. Die Refinanzierung der Sanierung erfolgte vollständig durch H. Nach Abschluss der Sanierung leaste H das Gebäude von T, wobei die Kündigung des Leasingvertrags durch H (Leasingnehmerin) erstmalig nach Ablauf von 15 Jahren möglich war. H leistete eine Kautions von 42 % der Investitionssumme iHv 18 Mio €. Eine Kaufoption zum Erwerb des Gebäudes wurde H im Leasingvertrag nicht eingeräumt, vorgesehen war jedoch die „Möglichkeit“ zum Erwerb des Leasingobjekts. Leasingnehmerin und Leasinggeberin nahmen eine (ertrag- wie umsatzsteuerliche) Zurechnung des Leasingobjekts (Bankgebäude) an die Leasinggeberin an.

Nach einer Außenprüfung erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Zusammengefasst ging das Finanzamt von einer Zurechnung des Leasingobjekts an die Leasingnehmerin (Bank H) aus. Umsatzsteuerlich sei eine Lieferung des Leasingobjekts von der Leasinggeberin an H erfolgt. Das BFG wies die Beschwerden der H gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die Feststellungsbescheide „Gruppenmitglied“ (H war in den streitgegenständlichen Zeiträumen offensichtlich Mitglied einer Unternehmensgruppe gem § 9 KStG) und die Umsatzsteuerbescheide als unbegründet ab und folgte der Rechtsansicht des Finanzamtes. Wesentlich für die Zurechnung des Gebäudes an H waren für das BFG deren wirtschaftliches Eigen-

tum ua aufgrund der Tatsachen, dass das Gebäude als Baurecht auf einem im Eigentum der H befindlichen Grundstück errichtet wurde, H und T verbundene Gesellschaften darstellen, die Leasingnehmerin federführend in die Planung und Bauausführung eingebunden war sowie die Vorfinanzierung iHv 100 % der Bauinvestition (mittels Kautions und Darlehen der H an T). Dagegen erhob H außerordentliche Revision an den VwGH, der das Erkenntnis des BFG aufgrund inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufhob.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Im Umsatzsteuerrecht sind Lieferungen grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Der Gefahrenübergang ist für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – beurteilt nach der Verkehrsauffassung – die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist. Die Lieferung erfolgt demnach zu dem Zeitpunkt, in dem der Abnehmer die Befähigung zur Verfügung erlangt hat. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Es ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist (vgl. VwGH 27. 2. 2002, 2000/13/0095).

Die Verschaffung der umfassenden wirtschaftlichen Sachherrschaft am Leasinggut ist der Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer endgültigen Zuwendung des wirtschaftlichen Gehaltes des Leasinggutes gleichzuhalten. Liegt daher in der Übergabe des Leasinggutes vom Leasinggeber an den Leasingnehmer die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, stellt dieser Vorgang umsatzsteuerlich eine Lieferung dar (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 3 Tz 135). [...]

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insb von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135). Dabei kommt insb dem Umstand Bedeutung zu, welche Vereinbarungen für den Fall bestehen, dass der Leasingvertrag bis zum Ende seiner Laufzeit ausgeführt wird, sofern im Einzelfall nicht eine vorzeitige Beendigung des Leasingvertrags naheliegt. [...]

Dazu kommt, dass der EuGH im Erkenntnis vom 4. 10. 2017, C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, zu der Bestimmung des Art 14 Abs 2 lit b RL 2006/112/EG das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Lieferung bei Leasingverträgen mit Kaufoption nur unter der weiteren Voraussetzung bejaht, dass die Optionsausübung die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer darstellt. Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinn bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, zu dem er eine Wahl

zu treffen hat, je nach Interessenlage den Gegenstand entweder erwerben, dem Leasinggeber zurückgeben oder weiter mieten kann. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Ausübung der Kaufoption angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen in Wirklichkeit als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint, weil zB die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstandes einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten muss (vgl Rn 37 f und 43).

Auch nach der Rechtsprechung des VwGH kann davon ausgegangen werden, dass eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung einer eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jede Vernunft wäre. Das ist etwa der Fall, wenn eine anderweitige Verwendung des Mietobjekts nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre (vgl nochmals VwGH 25. 1. 2006, 2006/14/0002).

Im angefochtenen Erkenntnis wird nicht aufgezeigt, dass (aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen) am Ende der Grundmietzeit davon ausgegangen werden müsse, dass die Leasingnehmerin – bei Unterstellung einer wirtschaftlich rationalen fremdüblichen Vorgangsweise – von der im Leasingvertrag angesprochenen Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, Gebrauch machen werde. In diesem Zusammenhang könnte auch von Bedeutung sein, ob das der Leasinggeberin gewährte Darlehen nach Ablauf der Grundmietzeit nach den getroffenen Vereinbarungen noch und gegebenenfalls mit welchem Betrag aushaften wird. Insb fehlt dem angefochtenen Erkenntnis aber auch eine Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen, wonach am Ende der Grundmietzeit alternativ auch eine Fortsetzung des Mietvertrags in Betracht käme. Dass eine derartige weitere Nutzung des Leasingobjekts gegen jede wirtschaftliche Vernunft wäre, wird im angefochtenen Erkenntnis nicht deutlich gemacht.

### Anmerkung

Das Erkenntnis des VwGH ist vor allem hinsichtlich seiner umsatzsteuerlichen Aspekte interessant. War in Österreich bei Leasingverhältnissen bisher vertreten und judiziert worden, dass es für die Beurteilung, ob eine Lieferung des Leasingobjekts an den Leasingnehmer vorliegt, darauf ankommt, ob diesem das wirtschaftliche Eigentum übertragen wurde (vgl Rz 345 UStR unter Verweis auf Rz 135 ff EStR; insoweit Gleichklang zwischen ertragsteuerlicher Zurechnung und Einstufung als Lieferung in der Umsatzsteuer), hat der EuGH in seinem Urteil vom 4. 10. 2018, C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, ausgesprochen,

dass es für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Lieferung bei Finanzierungsleasingverträgen gem Art 14 Abs 2 lit b MwStSyst-RL darauf ankomme, ob der Leasingvertrag eine Kaufoption beinhalte und aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden könne, dass die Optionsausübung die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer darstellt. Inwieweit allerdings in Leasingverhalten auch der Grundtatbestand des Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL für das Vorliegen einer Lieferung herangezogen werden kann, ist nicht abschließend geklärt (nach *Zorn*, RdW 2019, 420 [421]; *Jasenek/Rzeszut*, SWK 2019, 880 [883], und *Kühbacher*, SWI 2019, 74 [82 ff], ist aus dem EuGH-Urteil abzuleiten, dass nur Art 14 Abs 2 lit b MwStSyst-RL einschlägig sei; nach *Hörtnagl-Seidner*, SWK 2018, 698 [701], ist daneben stets auch Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL zu prüfen), da der EuGH aufgrund der Vorlagefrage lediglich zu Art 14 Abs 2 lit b MwStSyst-RL Stellung genommen hat. Im gegenständlichen Fall war eine Kaufoption nicht vorgesehen, das BFG hatte jedoch das wirtschaftliche Eigentum der Leasingnehmerin angenommen und war folglich von einer ertragsteuerlichen Zurechnung an die Bank und umsatzsteuerlich von einer Lieferung des Leasingobjekts an die Bank ausgegangen. Dem VwGH zufolge lagen jedoch keine ausreichenden Feststellungen für ein wirtschaftliches Eigentum der Bank vor. Das Erkenntnis war somit hinsichtlich der Umsatzsteuer aufzuheben, da weder der Grundtatbestand des Art 14 Abs 1 MwStSyst-RL noch der Ergänzungstatbestand des Art 14 Abs 2 lit b MwStSyst-RL erfüllt war (vgl *Zorn*, RdW 2019, 420 [421]). Mangels ausreichender Feststellungen über das wirtschaftliche Eigentum der Bank hob der VwGH das Erkenntnis auch hinsichtlich der ertragsteuerlichen Teile (Feststellungsbescheide Gruppenmitglied) auf.

Die erkenntnisgegenständliche Gestaltung erklärt sich wohl auch vor dem Hintergrund der Option zur steuerpflichtigen Geschäftsraummieta (§ 6 Abs 2 UStG) idF vor 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22): Hätte die (aufgrund von § 6 Abs 1 Z 8 UStG) hauptsächlich unecht steuerfreie Umsätze ausführende Bank das Bankgebäude selbst errichtet, wäre ihr ein Abzug der Vorsteuer aus den Errichtungskosten nicht zugestanden. Mittels (über Option gem § 6 Abs 2 UStG) steuerpflichtiger Vermietung des Bankgebäudes durch eine (der Bank nahestehende) Leasinggesellschaft an die Bank konnte die Leasinggesellschaft den Vorsteuerabzug voll geltend machen. Nach zehn Jahren und Rückoptierung zur steuerfreien Vermietung (oder steuerfreien Veräußerung an die Bank) hätte keine Vorsteuerberichtigung (§ 12 Abs 10 UStG idF vor 1. StabG 2012) mehr erfolgen müssen (ErlRV 1680 24. GP, 22 f, zur Änderung mit 1. StabG 2012). Kommt das BFG im fortgesetzten Verfahren zu dem Ergebnis, dass eine steuerpflichtige Geschäftsraummieta vorliegt (dies wäre wohl der Fall, wenn das Bestehen einer Kaufoption nicht festgestellt wird), könnte die Lea-

singgesellschaft den Vorsteuerabzug bei Option zur steuerpflichtigen Vermietung voll geltend machen. Der VwGH hat jedoch dem BFG auch aufgetragen zu prüfen, ob zwischen der Bank H und T eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, was ebenfalls dazu führen würde, dass keine Lieferung (aber auch keine sonstige Leistung) vorliegt, sondern ein nicht steuerbarer Innenumsatz. Hinsichtlich des für eine Organschaft erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs führt der VwGH aus, dass ein solcher vorliegen würde, „wenn die Tätigkeit der Revisionswerberin (ausschließlich) darin besteht, den H-Banken die für den Betrieb ihrer Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen“. Würde das BFG im fortgesetzten Verfahren auf das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft erkennen, wäre ein Vorsteuerabzug (der Organschaft) aus den Errichtungskosten dann wohl ebenfalls (zum größten Teil) ausgeschlossen, weil die Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften eines Organkreises zu keinen umsatzsteuerbaren Leistungen führen, die der verfahrensgegenständlichen Bankzentrale zurechenbaren Leistungen der Organschaft aber wohl zum größten Teil aus unecht steuerfreien Bankumsätzen bestehen.

Interessant ist das gegenständliche Verfahren auch aus einem anderen Aspekt: Die Bank H (bzw ihre steuerliche Vertretung) hatte vor Realisierung hinsichtlich des Sachverhalts das Finanzamt um Rechtsauskunft ersucht und ihre steuerliche Würdigung angeschlossen, die in der Folge vom Finanzamt bestätigt wurde, weswegen das BFG im vorgelagerten Verfahren (26. 3. 2014, RV/1100460/2013) die Wiederaufnahme des Umsatzsteuer- bzw des Feststellungsverfahrens „Gruppenmitglied“ aus Ermessensgründen versagte. Der VwGH hob jedoch das Erkenntnis des BFG mit der Begründung auf, dass die vollständige Eigenfinanzierung des Projekts durch die Bank H im Zuge der Anfrage an das Finanzamt nicht offengelegt worden sei, und hielt fest: „[D]ie Form der Finanzierung des Leasingobjekts durch die Leasingnehmerin kann für die Frage der Zurechnung des Leasingobjekts entscheidungsrelevant sein“ (VwGH 23. 11. 2016, Ra 2014/15/0006). Nach der nunmehr vorliegenden Rechtsprechung des EuGH kommt es jedoch hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung nicht auf die Finanzierung des Objekts, sondern auf das Vorliegen einer Kaufoption und die wirtschaftliche Rationalität ihrer Ausübung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an. Dem VwGH zufolge war auf die Frage der (Ermessensübung bei der) Wiederaufnahme im gegenständlichen Erkenntnis „bei diesem Verfahrensergebnis nicht einzugehen“. Die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens könnte durch die (neue) Rechtsprechung von EuGH und VwGH aufgrund vollständiger Offenlegung des Sachverhalts daher uU schon aus Ermessensgründen aufzuheben sein.

Andreas Kampitsch

§ 6 Abs 1 Z 6 lit d  
und Z 27 UStG

immo aktuell 2019/39

## Vermietung von Grundstücken an Vergütungsberechtigte iSd § 1 Abs 1 Z 1 IStVG

VwGH 12. 6. 2019, Ro 2018/13/0007

**Die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung führt zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug. Dies gilt auch für Vorsteuern, die mit Umsätzen aus der Vermietung von Grundstücken an Vergütungsberechtigte iSd § 1 Abs 1 Z 1 IStVG in unmittelbarem Zusammenhang stehen.**

**Sachverhalt:** Der Revisionswerber erzielte in den Streitjahren 2014 und 2015 Umsätze durch die Vermietung von Wohnungen, wobei ein Teil dieser Vermietungen die Voraussetzungen der (echten) Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 6 lit d Spiegelstrich 4 UStG erfüllte (Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke an Vergütungsberechtigte iSd § 1 Abs 1 Z 2 Internationales Steuervergütungsgesetz). Der Revisionswerber war aber auch als Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG (unecht) steuerbefreit und hatte von der ihm in § 6 Abs 3 UStG eingeräumten Möglichkeit, auf diese Steuerbefreiung zu verzichten, nicht Gebrauch gemacht. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug. Das BFG wies die dagegen gerichtete Beschwerde als unbegründet ab, ließ die Revision aber wegen fehlender Rechtsprechung des VwGH zu. Der VwGH wies die Revision als unbegründet ab.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Die von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht, die unechte Befreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG habe im Fall eines solchen Zusammentreffens mit einer echten Befreiung gegenüber dieser Vorrang, was den Vorsteuerabzug ausschließe (vgl Rz 1002 UStR), wird im Schrifttum ausdrücklich geteilt [...] oder ohne Kritik daran wiedergegeben [...]. Wenn der Revisionswerber dem das Erkenntnis des VwGH vom 25. 6. 2007, 2006/14/0001, entgegenhält, so zeigt er damit auf, dass es – entgegen einem Teil der zuvor zitierten Autoren – kein Gebot der „Logik“ ist, persönlichen gegenüber sachlichen Befreiungen den Vorrang einzuräumen.

Zu beachten ist andererseits das von *Ruppe/Achatz* erwähnte Urteil des EuGH vom 7. 12. 2006, C-240/05, *Eurodental*, wonach die (unechte) Steuerbefreiung für Leistungen von Zahntechnikern und Lieferung von Zahnersatz [...] gegenüber der (echten) Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Umsätze vorrangig ist. Im Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0127 [...], das eine Kollision der (echten) Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 1 UStG für Ausfuhrlieferungen mit der (unechten) Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 26 UStG betraf, sprach der VwGH unter Hinweis auf das Urteil *Eurodental* aus, bei einem solchen Zusammentreffen gehe die unechte der echten Befreiung vor. Ob dies ausnahmslos für alle echten und unechten Befreiungen gilt, bedarf für den vorliegenden Fall keiner Klärung, weil hier Erwägungen, die speziell die Kleinunternehmerbefreiung betreffen, bei richtlinienkonformer Auslegung zum selben Ergebnis führen.



Unionsrechtliche Grundlage für die vom Revisionswerber in Anspruch genommene echte Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 6 lit d Spiegelstrich 4 UStG ist (nunmehr) in Titel IX („Steuerbefreiungen“) der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSyst-RL) die Bestimmung des Art 51 Abs 1 lit a MwStSyst-RL über die Steuerbefreiung von Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen der diplomatischen und konsularischen Beziehungen bewirkt werden [...].

In Titel X der Richtlinie („Vorsteuerabzug“) räumt Art 168 MwStSyst-RL dem Steuerpflichtigen das Recht zum Vorsteuerabzug ein, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Art 169 lit b MwStSyst-RL gewährt dieses Recht über den Vorsteuerabzug nach Art 168 MwStSyst-RL hinaus ua auch insoweit, als die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke von Umsätzen verwendet werden, die gem Art 151 MwStSyst-RL befreit sind. Die Kleinunternehmerbefreiung findet sich in Titel XII MwStSyst-RL („Sonderregelungen“). Auf Regelungen über die Kleinunternehmergrenze in Art 287 und 288 MwStSyst-RL, nach denen ua die gem Art 151 MwStSyst-RL befreiten Umsätze in die Berechnung des Jahresumsatzes einzubeziehen sind, folgt in Art 289 MwStSyst-RL der ausdrückliche Ausschluss von Steuerpflichtigen, die eine Steuerbefreiung (für Kleinunternehmer) in Anspruch nehmen, vom „Vorsteuerabzug gem den Artikeln 167 bis 171 und 173 bis 177“. Für das im UStG nicht ausdrücklich geregelte Verhältnis zwischen den im vorliegenden Fall strittigen Befreiungsbestimmungen folgt daraus bei richtlinienkonformer Auslegung, dass die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer den Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug ua für Umsätze der hier strittigen Art bedeutet, für die er sonst nach Art 169 lit b MwStSyst-RL und § 12 Abs 3 lit a UStG zu gewähren wäre.

§ 12 Abs 4 UStG führt zu keinem anderen Ergebnis, weil eine Regelung „des Zusammentreffens von echt und unecht steuerbefreiten Umsätzen“ nichts zur Lösung von Fällen beiträgt, in denen ein und derselbe Umsatz unter zwei Befreiungstatbestände mit unterschiedlichen Rechtsfolgen fällt. [...]

### Anmerkung

Das Erkenntnis behandelt die Kollision einer echten und einer unechten Steuerbefreiung für ein und denselben Umsatz. Nach § 12 Abs 3 UStG ist der Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch nimmt. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt aber ua dann nicht ein, wenn die Umsätze, für die die Vorleistungen verwendet oder in Anspruch genommen werden, nach § 6 Abs 1 Z 1 bis 6 UStG steuerfrei sind (sog „echte“

Steuerbefreiungen). Die Differenzierung zwischen Steuerbefreiungen mit und ohne Vorsteuerabzug entspricht dem Unionsrecht (siehe Titel IX, Art 131 bis 166 iVm Art 169 MwStSyst-RL). Zum Verhältnis von unechten und echten Steuerbefreiungen hat der EuGH im Urteil vom 7. 12. 2006, C-240/05, *Eurodental*, ausgesprochen, dass ein Umsatz, der nach Art 132 Abs 1 lit b MwStSyst-RL befreit ist, kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet, selbst wenn es sich um einen innergemeinschaftlichen Umsatz handelt. Er räumt somit der spezifischen „unechten“ Steuerbefreiung (im Urteilsfall: Lieferung von Zahnersatz) den Vorrang vor der „allgemeinen“ echten Steuerbefreiung (im Urteilsfall: innergemeinschaftliche Lieferung) ein. Auch nach der seit 1. 1. 2001 geltenden Verwaltungsmeinung wird iZm Ausfuhrlieferungen durch Zahntechniker der unechten Befreiung der Vorrang vor der echten Befreiung eingeräumt (vgl Rz 972 UStR; bis 31. 12. 2000 wurde hingegen der echten Steuerbefreiung der Vorrang gegeben, vgl Erlass des BMF vom 4. 6. 1997, ÖStZ 1997, 313). Zu § 6 Abs 1 Z 26 UStG hat der VwGH im Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0127, im Hinblick auf das Urteil in der Rs *Eurodental* ebenfalls einen Vorrang der unechten Steuerbefreiung gegenüber der echten Befreiung für Ausfuhrlieferungen vertreten. Die unechte Steuerbefreiung für Krankentransporte mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind (§ 6 Abs 1 Z 22 UStG), kann bei grenzüberschreitenden Beförderungen mit besonders dafür eingerichteten Schiffen oder Flugzeugen mit der echten Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 3 lit d UStG zusammentreffen. Nach der Verwaltungspraxis (vgl Rz 975 und 729 UStR) soll – anders als im Falle einer grenzüberschreitenden Lieferung von Zahnersatz – der echten Steuerbefreiung der Vorrang gegenüber der unechten Befreiung zukommen (ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> [2018] § 6 Tz 63 und Tz 420/2 sowie § 9 Tz 17/1). Es wird jedoch im Hinblick auf das Unionsrecht und das EuGH-Urteil in der Rs *Eurodental* – mE zutreffend – auch die gegenteilige Meinung vertreten (siehe *Kanduth-Kristen* in *Berger et al*, UStG-ON<sup>3</sup> [2018] § 6 Rz 624). So räumen etwa *Rattinger* (in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> [2015] § 6 Rz 617) sowie *Kuder* (in *Scheiner/Kolacny/Caganek*, MwSt-Kommentar [46. Lfg, Dezember 2015] § 6 Abs 1 Z 22 Anm 8) der unechten Befreiung mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH den Vorrang vor der echten Befreiung ein.

Der VwGH lässt es – mangels Relevanz im gegenständlichen Verfahren – dahingestellt, ob aus dem Urteil des EuGH in der Rs *Eurodental* eine generelle Aussage zur Auflösung von Kollisionen echter mit unechten Steuerbefreiungen abgeleitet werden kann. In Bezug auf die Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG) leitet er aus den unionsrechtlichen Grundlagen ab, dass diese Steuerbefreiung einen (generellen) Verlust des Vorsteuerabzugs nach sich zieht (daher auch für Vorleistungen, die ohne Anwendung der Kleinunternehmerregelung

unmittelbar mit einem echt steuerbefreiten Umsatz in Zusammenhang stünden); es sei jedoch „kein Gebot der ‚Logik‘ [...], persönlichen gegenüber sachlichen Befreiungen den Vorrang einzuräumen“.

Persönliche Befreiungen, die an die persönlichen Eigenschaften des Unternehmers und nicht an die Art des Umsatzes anknüpfen, sind grundsätzlich als Fremdkörper im System der Umsatzsteuer anzusehen. Neben der Kleinunternehmerregelung existiert im UStG mit der Befreiung der Umsätze von Blinden in § 6 Abs 1 Z 10 lit a UStG eine weitere persönliche (unechte) Steuerbefreiung (siehe ua *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 6 Tz 291). Diese Regelung durfte Österreich aufgrund des Beitrittsvertrags beibehalten, die MwStSyst-RL enthält keine derartige Bestimmung. Bei Zutreffen der Voraussetzungen umfasst die Befreiung sämtliche Umsätze eines Blinden, ausgenommen Umsätze von Gegenständen, die einer Verbrauchsteuer unterliegen, wenn der Blinde Schuldner der Verbrauchsteuer ist. Aufgrund der zwingenden Erfassung sämtlicher Umsätze (mit Ausnahme der ausdrücklich Genannten) ist mE auch im Anwendungsbereich dieser Regelung davon auszugehen, dass die persönliche unechte Steuerbefreiung bei Zusammentreffen mit allfälligen echten Steuerbefreiungen vorrangig ist (ebenso *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt-Kommentar [54. Lfg, Dezember 2017] § 6 Abs 1 Z 10 lit a Anm 6). Anzumerken ist, dass für die Inanspruchnahme der Befreiung in verfassungskonformer Interpretation ein Wahlrecht besteht, das jährlich in jeder Steuererklärung ausgeübt werden kann (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 6 Tz 293; *Kanduth-Kristen* in *Berger et al*, UStG-ON<sup>3</sup>, § 6 Rz 384).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 22 Abs 5 UmgrStG immo aktuell 2019/40

### Einheitswerte: Verfassungswidrigkeit des § 22 Abs 5 UmgrStG idF vor StRefG 2015/2016?

VfGH 26. 6. 2019, E 1086/2018-15

**Die Grunderwerbsteuerbelastung für Sacheinlagen, die die Voraussetzungen des § 12 UmgrStG erfüllen, dürfte in einer bloß zufälligen Relation zur Belastung des gemeinen Wertes stehen, der für Sacheinlagen im Regelfall zur Anwendung gelangt. Derartige Diskrepanzen, die das Ausmaß der steuerlichen Begünstigung als Zufallsergebnis erscheinen lassen, dürften für sich geeignet sein, die Sachlichkeit der Regelung des § 22 Abs 5 UmgrStG zu beseitigen.**

**Sachverhalt:** Der gegenständliche Prüfungsbeschluss erging in einem Erkenntnisbeschwerdeverfahren betreffend die Rechtslage vor der Änderung des GrEStG mit dem StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118). Demnach war bei Einbringungen gem Art III UmgrStG die GrESt für Vorgänge des § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen. Ein Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes (wie

dies nach damaliger Rechtslage § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG idF BGBl I 2014/36 erlaubte) sah § 22 Abs 5 UmgrStG idF vor StRefG 2015/2016 nicht vor.

Die beschwerdeführende GmbH erwarb im Jahr 2014 ein Baurecht (samt zugehörigen Superädifikats) aufgrund einer Anwachsung gem § 142 UGB infolge der Einbringung eines 100 %-Kommanditanteils einer KG, an der die GmbH als Komplementärin (Arbeitsgesellschafterin) beteiligt war. Die GrESt für diesen Erwerbsvorgang wurde vom zweifachen Einheitswert (iHv 294.900 €) berechnet. Der gemeine Wert des Baurechts betrug dem Vorbringen der GmbH zufolge jedoch lediglich 250.000 €. Dieser Wert ergab sich aus einer zwischenzeitlich erfolgten Veräußerung des Baurechts an den Eigentümer des Grundstücks. In der Folge beantragte die GmbH die Festsetzung der GrESt vom einfachen Einheitswert, *in eventu* vom gemeinen Wert des Baurechts. Das Finanzamt und diesem folgend das BFG wiesen jedoch den Antrag ab, einen Antrag auf Gesetzesprüfung unterließ das BFG unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VfGH, der einen solchen im Verfahren zu 2009/16/0017 im Erkenntnis vom 8. 9. 2010, dh zu einem Zeitpunkt, als der VfGH zB die Tatbestände der Erbschafts- und Schenkungssteuer wegen der Anknüpfung an die Einheitswerte bereits aufgehoben hatte, ebenfalls nicht gestellt hatte. Gegen das abweisende Erkenntnis des BFG wandte sich die GmbH mit Erkenntnisbeschwerde an den VfGH, der nunmehr aufgrund eines amtswegig eingeleiteten Gesetzprüfungsverfahrens die Bestimmung des § 22 Abs 5 UmgrStG prüft.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Bemessungsgrundlage für die GrESt ist nach § 4 Abs 1 GrEStG allgemein der Wert der Gegenleistung. Ist eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln oder die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert, ist nach der für den Anlassfall maßgeblichen Rechtslage BGBl I 2014/36 die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen (§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG).

Erfolgt die Sacheinlage eines inländischen Grundstückes im Rahmen einer Einbringung gem Art III UmgrStG, ist die Steuer für diesen § 1 Abs 1 GrEStG unterliegenden Erwerbsvorgang nach § 22 Abs 5 UmgrStG in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl I 2003/71 vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen. Ob anlässlich einer unter Art III UmgrStG fallenden Einbringung eine Gegenleistung in Form der Gewährung neuer Anteile erfolgt oder eine solche unterbleibt, ist nach dieser Regelung unbeachtlich.

Der VfGH geht vor dem Hintergrund seiner Rechtsprechung (vgl VfSlg 19.701/2012) davon aus, dass der Gesetzgeber nicht gehindert ist, im Grunderwerbsteuerrecht differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen. Somit dürfte es auch verfassungsrechtlich dem Grunde nach keinen Bedenken begegnen, Einbringungen, für die die Voraussetzungen des Umgründungssteuerrechts erfüllt sind, anders zu behandeln als Einbringungen, die nicht dem Regime des Umgründungssteuerrechts unterliegen. Der



Gesetzgeber kann daher mit den Regelungen des Umgründungssteuerrechts für Umstrukturierungen, die nach allgemeinem Steuerrecht mit erheblichen Belastungen verbunden sein können, auch das Ziel verfolgen, grunderwerbsteuerliche Erleichterungen vorzusehen. Dem Erkenntnis VfSlg 19.701/2012 folgend ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass eine Differenzierung zwischen verschiedenen Fallgruppen von grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgängen – sofern sie nicht in einer gänzlichen Steuerbefreiung besteht – nur auf Basis verfassungsrechtlich unbedenklicher Bemessungsgrundlagen möglich ist (vgl VfSlg 19.701/2012, S 375). [...]

Die Grunderwerbsteuerbelastung für Sacheinlagen, die die Voraussetzungen des § 12 UmgrStG erfüllen, dürfte in einer bloß zufälligen Relation zur Belastung des gemeinen Wertes stehen, der für Sacheinlagen im Regelfall zur Anwendung gelangt. Derartige Diskrepanzen, die das Ausmaß der steuerlichen Begünstigung als Zufallsergebnis erscheinen lassen, dürften für sich geeignet sein, die Sachlichkeit der Regelung des § 22 Abs 5 UmgrStG zu beseitigen. Die unterschiedliche Behandlung von Sacheinlagen, die unter das UmgrStG fallen, und solchen Sacheinlagen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, erscheint daher nach der vorläufigen Annahme des VfGH unsachlich. Der Gesetzgeber dürfte mit dieser Regelung zwar darauf abgezielt haben, für Umgründungen nach dem UmgrStG eine gegenüber dem Verkehrswert ermäßigte Bemessungsgrundlage zu schaffen (vgl AB 354 BlgNR 18. GP, 2). Die vor diesem Hintergrund auf eine Begünstigung abzielende Regelung dürfte aber durch Zeitablauf aufgrund der nicht erfolgten Anpassung der Einheitswerte zu einer zunehmenden „Unangemessenheit“ der Rechtsfolgen (VfSlg 19.701/2012) geführt haben. [...]

Zwar hat der VfGH in VfSlg 19.196/2010 zur Grundsteuer ausgesprochen, dass das Anknüpfen an die historischen Einheitswerte dann unbedenklich sein kann, wenn das Unterbleiben der Hauptfeststellung im Zeitablauf bei nahezu allen betroffenen Fällen zu einer steuerlichen Entlastung führt und es (lediglich) darum geht, dass sich die Entlastung angesichts regionaler und auch individueller Unterschiede in der Wertentwicklung der Grundstücke nicht gleichmäßig auswirkt. Im betreffenden Fall gelangte der VfGH dabei zum Ergebnis, dass für die in diesem Erkenntnis in Rede stehende Grundsteuer B das Anknüpfen an die historischen Einheitswerte wegen der Art und wegen des geringen Gewichts der daran geknüpften Steuerfolgen im Hinblick auf die damit unzweifelhaft erreichte Verwaltungsentlastung (noch) verfassungsrechtlich unbedenklich ist.

Der VfGH vermag vorderhand jedoch nicht zu erkennen, welche verwaltungsökonomischen oder anderen sachlichen Aspekte für Zwecke der Bemessung der GrESt eine Anknüpfung an den Einheitswert rechtfertigen könnten, stellt

sich doch die Bewertungsfrage auch bei jenen Sacheinlagen, für die die Voraussetzungen des UmgrStG nicht vorliegen, ohne dass der Gesetzgeber für diese Fälle eine Anknüpfung an den Einheitswert für erforderlich erachtet und eine solche vorgesehen hätte (vgl § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG).

## Anmerkung

Der Prüfungsbeschluss steht in einer Reihe von Entscheidungen des VfGH zur Anknüpfung von Abgaben an die Einheitswerte, wovon die bekanntesten sicherlich jene zur Aufhebung der Grundtatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes sind (VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua; 15. 6. 2007, G 23/07 ua). Soweit ersichtlich hat der VfGH lediglich die Anknüpfung der Grundsteuer an die Einheitswerte für (noch) verfassungsrechtlich unbedenklich befunden, ua weil dadurch eine Verwaltungsentlastung erreicht wird (VfGH 6. 10. 2010, B 298/10), im Übrigen zumeist auf eine Verfassungswidrigkeit (der Tatbestände oder der Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage) erkannt. Gerade diese Verwaltungsvereinfachung zieht der VfGH im vorliegenden Prüfungsbeschluss in Zweifel, bestand unter der verfahrensgegenständlichen Rechtslage doch für nicht unter das UmgrStG fallende Sacheinlagen von Grundstücken eine solche Anknüpfung an die Einheitswerte nicht (sondern war stets der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen). Bei konsequenter Fortführung seiner bisherigen Judikatur scheint daher wahrscheinlich, dass der VfGH auf die Aufhebung des § 22 Abs 5 UmgrStG idF vor StRefG 2015/2016 erkennen wird.

Die grunderwerbsteuerlichen Sonderregelungen für Umgründungen (eigentlich: Umwandlungen) in Deutschland (§ 6a dGrEStG, der eine Befreiung von der GrESt in bestimmten Konzernkonstellationen vorsieht) waren in der jüngsten Vergangenheit aufgrund beihilferechtlicher Bedenken auch Gegenstand eines Vorabentscheidungsverfahrens des EuGH (EuGH 19. 12. 2018, C-374/17, *A-Brauerei*). Der EuGH sah jedoch die Selektivität der aufgrund der Vermeidung einer doppelten bzw übermäßigen Besteuerung gerechtfertigten Befreiung als nicht gegeben an und hegte folglich keine unionsrechtlichen Bedenken gegen die Vorschrift (siehe auch *Bavenek-Weber*, BFGjournal 2019, 185). Für die österreichische Begünstigung für Umgründungsvorgänge nach dem UmgrStG in § 7 Abs 2 lit c GrEStG idGF (Besteuerung 0,5 % vom Grundstückswert) wird ebenfalls vertreten, dass keine Beihilfe iSd Art 107 AEUV vorliege (*Blum/Zöhrer*, SWI 2018, 61), wenngleich hierfür geringere Anwendungsvoraussetzungen bestehen (lediglich die Anwendung des UmgrStG ist gefordert). Es wird dafür unter der österreichischen Rechtslage aber – im Unterschied zu Deutschland – auch keine vollständige Befreiung von der GrESt gewährt.

Andreas Kampitsch



## 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