

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

Fluch und Segen der beschleunigten Gebäudeabschreibung
Wohnungseigentum: Sanierung und Fremdfinanzierung

Der aktuelle Fall

Homeoffice und Hauptwohnsitz

Immobilien und Recht

Kaufpreisschaden aufgrund Verletzung der Anzeigepflicht
Nachträgliche Anonymisierung der Adresse
Wohnungsgemeinnützigkeit und Fixpreisbildung
Kaufoption gemäß Wohnungsgemeinnützigkeitgesetz

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Marktbericht: Das Zinshaus – der Fels in der Brandung
Rechtsprechung von BFG, VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 5 Abs 3 Z 2 GrEStG

immo aktuell 2021/10

Nachlass einer nicht einbringlichen Forderung eines Dritten nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

VwGH 24. 2. 2021, Ro 2020/16/0024

[D]ie in Rede stehende Leistung (Restschuldbefreiung) [hat] die Bank erbracht, welche auf die ihr gegenüber dem Veräußerer zustehende restliche Forderung verzichtet hat. Dergestalt handelt es sich bei der Höhe dieser Leistung um den Wert einer Forderung, auf welche die Bank verzichtet hat. Damit ist [...] die Frage der Einbringlichkeit dieser restlichen Forderung nach § 14 Abs 2 BewG von Bedeutung.

Sachverhalt: Zum Sachverhalt und dem vor dem VwGH angefochtenen Erkenntnis des BFG siehe ausführlich auch immo aktuell 2020/20 (*Kampitsch*). Der Beschwerdeführer hatte eine Liegenschaft um einen – deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden – Kaufpreis erworben. In der Präambel des Kaufvertrags wurde festgehalten, dass die Bank gegen Ausfolgung des gesamten Kaufpreises die Hypothekarlastenfreistellung der Liegenschaften (Restschuldbefreiung zugunsten des Käufers) zugesichert hatte. Während das Finanzamt die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert bemessen hatte (§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36), bezog des BFG neben dem Kaufpreis auch das Ausmaß der Restschuldbefreiung in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer mit ein. Dem Argument des nunmehrigen Revisionswerbers, dass nach § 14 Abs 2 BewG uneinbringliche Forderungen außer Ansatz blieben, hielt das BFG entgegen, dass diese Vorschrift nur auf Forderungen, nicht jedoch auf Schulden anzuwenden sei und daher die Restschuldbefreiung in voller Höhe (dh mit dem Nennwert) in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sei. Der dagegen erhobenen Revision gab der VwGH Folge und hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gem § 14 Abs 1 BewG sind Kapitalforderungen – von im Revisionsfall nicht interessierenden, in § 13 leg cit genannten Wertpapieren und Anteilen abgesehen – sowie Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Gem § 14 Abs 2 BewG bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz.

[...] Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist der Begriff der Gegenleistung iSd §§ 4 und 5 GrEStG ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Er ist vielmehr im wirtschaftlichen Sinn

(§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstücks zu zahlen ist (vgl VwGH 24. 11. 2011, 2010/16/0246, mwN).

iSd § 5 Abs 1 GrEStG ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer in erster Linie die Gegenleistung, dh jede bewertbare Leistung, die der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten (vgl VwGH 21. 11. 2017, Ra 2017/16/0157). Es ist somit auf denjenigen abzustellen, der die Leistung erbringt, also auf den Erwerber des Grundstücks, der die Gegenleistung (für das Grundstück) erbringt.

§ 5 Abs 3 Z 2 GrEStG spricht ausdrücklich von der Leistung, welche ein anderer als der Erwerber dem Veräußerer erbringt. Es ist somit ebenso auf denjenigen abzustellen, der diese Leistung erbringt.

Nichts anderes galt im Übrigen auch für die Gegenleistung nach § 7 Abs 1 Z 1 des in der Revisionsbeantwortung des Finanzamtes herangezogenen Kapitalverkehrsteuergesetzes (vgl VwGH 19. 12. 2017, Ra 2016/16/0058).

Im Revisionsfall hat die in Rede stehende Leistung (Restschuldbefreiung) die Bank erbracht, welche auf die ihr gegenüber dem Veräußerer zustehende restliche Forderung verzichtet hat. Dergestalt handelt es sich bei der Höhe dieser Leistung um den Wert einer Forderung, auf welche die Bank verzichtet hat. Damit ist – entgegen der Ansicht des BFG – die Frage der Einbringlichkeit dieser restlichen Forderung nach § 14 Abs 2 BewG von Bedeutung.

Anmerkung

Der VwGH dreht in seinem Erkenntnis die Herangehensweise des BFG um: Die Höhe der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei aus Sicht des Leistenden (und nicht des Empfangenden) zu beurteilen. Daher liegen – wie im Revisionsfall – auch keine Schulden (des Veräußerers), sondern nach § 14 Abs 2 BewG zu bewertende Forderungen (der die Restschuldbefreiung gewährenden Bank) vor. Damit haben die uneinbringlichen Forderungen bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer außer Ansatz zu bleiben; dies entspricht auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie bei der Bestimmung der Höhe der Gegenleistung anzuwenden ist (siehe dazu auch immo aktuell 2020/20 [*Kampitsch*]). Folglich wird vor dem BFG nunmehr geklärt werden

müssen, ob die Grunderwerbsteuer vom (höheren) gemeinen Wert oder der (niedrigeren) Gegenleistung zu berechnen ist.

Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 2 Z 4 EStG

immo aktuell 2021/11

Private Grundstücksveräußerung: Befreiung von Tauschvorgängen im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland

VwGH 19. 3. 2021, Ro 2019/13/0022

Die Ausdehnung [der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG] auf vergleichbare Vorgänge ist nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012 erfolgt, um sinnvoll bebaubare Bauplätze im Wege privatrechtlicher Tausch- und Ringtauschvereinbarungen zu schaffen. Voraussetzung ist jedoch [...], dass das öffentliche Interesse bzw die behördliche Maßnahme anderweitig (insb durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse) dokumentierbar ist.

Sachverhalt: Der Mitbeteiligte war aufgrund eines Schenkungsvertrags Alleineigentümer aneinander angrenzender Grundstücke, die mit Beschluss des Gemeinderates in Bauland-Wohngebiet umgewidmet wurden. Weil die Gemeinde eine Zufahrtsstraße errichtete, wurden die beiden Grundstücke mit Vermessungsurkunde geteilt und musste der Mitbeteiligte sodann durch die Vermessung entstandene Teilflächen aus diesen Grundstücken an die Gemeinde (öffentliches Gut) für Zwecke der Straße abtreten. Die Breite der dem Mitbeteiligten verbliebenen Grundstücke reduzierte sich dadurch durchschnittlich auf ungefähr die Hälfte. Dem Vorbringen des Mitbeteiligten vor dem Finanzamt zufolge waren die beiden Grundstücke wegen der geringen verbliebenen Breite nicht mehr für eine Bebauung geeignet. Am 10. 7. 2013 schloss der Mitbeteiligte mit den Eheleuten D einen Tauschvertrag, mit welchem er diesen das Eigentum an den in Rede stehenden Grundstücken im Tauschweg gegen zwei andere Grundstücke einräumte. Die Vertragsparteien hielten fest, dass die Tauschobjekte zwar nicht flächengleich, jedoch „im Hinblick auf die Ausformung und die zu erfolgende Abtretung in das öffentliche Gut“ wertgleich seien, sodass keine der Vertragsparteien eine Ausgleichszahlung zu leisten habe. Das Finanzamt behandelte den Tausch als steuerpflichtige Grundstücksveräußerung, das BFG gab der Beschwerde des Mitbeteiligten statt und ordnete den Vorgang als steuerfrei gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG ein. Der VwGH wies die dagegen erhobene Amtsrevision als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012), BGBl I 2012/112, wurde § 30 Abs 2 Z 4 EStG rückwirkend zum 1. 4. 2012 dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, „insbesondere“ nach den für die bessere Gestaltung von

Bauland geltenden Vorschriften, von der Besteuerung ausgenommen sind.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird zur rückwirkenden Änderung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG ausgeführt (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 24):

„Die in § 30 Abs 2 Z 4 im 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, vorgesehene Befreiung für Tauschvorgänge iZm behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften soll zur Baulandmobilisierung im öffentlichen Interesse beitragen. Da aber nicht in allen Bundesländern entsprechende Vorschriften vorhanden sind und in der Praxis die Notwendigkeit besteht, sinnvoll bebaubare Bauplätze im Wege privatrechtlicher Tausch- und Ringtauschvereinbarungen zu schaffen, soll die Befreiung bei Fehlen entsprechender Vorschriften auch auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass das öffentliche Interesse bzw die behördliche Maßnahme anderweitig dokumentierbar ist; dies wird insb durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein.“

Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegen gem § 6 Z 14 lit a EStG, auf den § 30 Abs 1 EStG verweist, jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsguts und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts ist jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen.

Strittig ist, ob die hier in Rede stehenden – aus einem Tauschvorgang resultierenden – Einkünfte des Mitbeteiligten gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG von der Besteuerung ausgenommen sind. § 30 Abs 2 Z 3 EStG kam im Streitfall nicht zur Anwendung.

Nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG idF AbgÄG 2012 sind die Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insb nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften, von der Besteuerung ausgenommen.

§ 30 Abs 2 Z 4 EStG idF 1. StabG 2012 kam nur zur Anwendung, wenn die behördliche Maßnahme nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften durchgeführt wurde. Da es in einer Reihe von Bundesländern keine entsprechenden Vorschriften gab, wurde mit dem AbgÄG 2012 rückwirkend zum 1. 4. 2012 das Wort „insbesondere“ eingefügt. Damit muss die behördliche Maßnahme – anders als bei der Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG – nicht zwingend „nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften“ erfolgen.

Die Ausdehnung auf vergleichbare Vorgänge ist nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012 erfolgt, um sinnvoll bebaubare Bauplätze im Wege privatrechtlicher Tausch- und Ringtauschvereinbarungen zu schaffen. Voraussetzung ist jedoch – so die Er-

läuterungen weiter –, dass das öffentliche Interesse bzw die behördliche Maßnahme anderweitig (insb durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse) dokumentierbar ist.

Der Mitbeteiligte war unstrittig seit 1986 Eigentümer einer Liegenschaft. Die Liegenschaft befand sich in einem Bereich, der von der Gemeinde im Jahr 2012 in Bauland-Wohngebiet umgewidmet und durch eine Straße erschlossen wurde. Zum Zwecke der Erschließung musste der Mitbeteiligte – nach den insoweit unbekämpft gebliebenen Feststellungen des BFG – im Jahr 2013 Teile der Liegenschaft unentgeltlich an das öffentliche Gut abtreten. Die verbleibenden Grundstücke des Mitbeteiligten waren nach seinem Vorbringen im bisherigen Verfahren – welchem die Revision nicht entgegentritt – wegen der geringen Breite für eine Bebauung nicht mehr geeignet. Als Folge dessen hat der Mitbeteiligte die beiden Grundstücke den Eigentümern der angrenzenden Grundstücke im Tausch gegen andere Baugrundstücke übertragen.

Die angeführten Maßnahmen haben zur besseren Gestaltung von Bauland beigetragen, die nach der Rechtsprechung insb dann vorliegt, wenn damit relevanten öffentlichen Interessen unter dem Gesichtspunkt der besseren Bebaubarkeit gedient wird (vgl zB VwGH 27. 11. 2008, 2007/16/0139, mwN). Sie wurden durch eine Maßnahme der Gemeinde (Erschließung des in Bauland umgewidmeten Bereichs durch die Errichtung einer Straße) in Gang gesetzt, womit das öffentliche Interesse an diesen Maßnahmen hinreichend dokumentiert wird. Die nach Abtretung der Grundflächen dem Mitbeteiligten verbliebenen Flächen waren – seinem Vorbringen zufolge, zu dem das BFG zwar keine Feststellungen getroffen hat, das aber unwidersprochen ist – für eine Bebauung ungeeignet. Ein durch eine solche Situation ausgelöster Tausch wie der hier zu beurteilende erfolgt noch „im Rahmen“ der ihm zugrunde liegenden behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. Damit kann dem BFG aber nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es im angefochtenen Erkenntnis davon ausgegangen ist, dass im Revisionsfall die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG idF AbgÄG 2012 zur Anwendung kommt. [...]

Anmerkung

§ 30 Abs 2 Z 4 EStG befreit neben Tauschvorgängen im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens auch Tauschvorgänge im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insb nach den für die besser Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Befreit wird dabei der Tauschvorgang, die stillen Reserven des eingetauschten Grundstücks bleiben steuerhängig, da das in solchen Verfahren erworbene Grundstück gem § 30 Abs 2 Z 4 letzter Satz EStG hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte

relevanten Umstände (Anschaffungskosten, Anschaffungszeitpunkt, Umwidmung etc) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks tritt (siehe auch Rz 6652 EStR mit Beispielen).

Im vorliegenden Fall erfolgte der Tausch infolge einer Grundstücksabtretung an die Gemeinde zum Zwecke der Errichtung einer Zufahrtsstraße zur Erschließung von Bauland (nach dessen Umwidmung). Es handelte sich nicht um ein behördliches Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren und auch nicht um ein Umlegungsverfahren nach landesgesetzlichen Vorschriften, sondern um eine Änderung des Flächenwidmungsplans, ausgelöst durch einen Gemeinderatsbeschluss. Im Rahmen der Vermessungsurkunde (die Vermessungen gab die Gemeinde in Auftrag) wurde die Liegenschaft geteilt und Teilflächen unentgeltlich an das öffentliche Gut abgetreten. Die (nicht bebaubaren) Restteilflächen der Grundstücke wurden in die benachbarten Grundstücke anderer Liegenschaftseigentümer einbezogen, wofür der Mitbeteiligte zum Ausgleich im Rahmen eines Tauschvertrags andere Grundstücke erhielt (siehe Sachverhaltsbeschreibung in der zugrunde liegenden BFG-Entscheidung vom 7. 2. 2019, RV/7102676/2015; vgl dazu *Fuhrmann*, immolex 2019/107, 369; *Peyerl*, Zum Anwendungsbeereich der Steuerbefreiung bei Baulandgestaltung, SWK 17/2019, 759 ff). Es wurden keine Ausgleichszahlungen geleistet.

Der VwGH bejaht wie schon das BFG, dass der Tausch bei gegebenem Sachverhalt aufgrund einer behördlichen Initiative und daher (noch) im Rahmen einer behördlichen Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland stattfand. Auch die Dokumentation des öffentlichen Interesses an der Maßnahme ergab sich durch die behördliche Initiative als Auslöser für den Grundstückstausch in hinreichender Form.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30 EStG

immo aktuell 2021/12

„Frustrierte“ Planungskosten bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen

BFG 27. 1. 2021, RV/7104235/2020

„Frustrierte“ Planungskosten für eine nicht realisierte Gebäudeerrichtung stellen keine Anschaffungskosten dar, die bei der Ermittlung des Überschusses aus der Veräußerung des nackten Grund und Bodens zu berücksichtigen wären.

Sachverhalt: Mit Kaufvertrag vom 5. 6. 2009 erwarben der Beschwerdeführer und seine Gattin je zur Hälfte ein unbebautes Grundstück um einen Kaufpreis von 280.000 €, welches sie mit Vertrag vom 13. 11. 2017 um einen Preis von 440.000 € wieder verkauften, wofür vom Parteienvertreter Immobilienertragsteuer abgeführt wurde. In der Einkommensteuererklärung 2017 machte der Beschwerdeführer geltend, dass bei der Meldung der Immobilienertragsteuer Architektenkosten iHv 75.083,82 € nicht als Teil der Anschaffungskosten berücksichtigt worden seien und so

die Immobilienertragsteuer zu hoch bemessen worden sei. Im angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde dem Begehren des Beschwerdeführers nicht, laut Kaufvertrag sei die Leistung des Architekten nicht Teil des Kaufgegenstands und stehe in keinem Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung. Der Beschwerdeführer brachte dagegen vor, dass die Planungskosten ursächlich mit der Baureifmachung und der geplanten Herstellung eines Einfamilienhauses im Zusammenhang gestanden seien, die jedoch aufgrund von Liquiditätsschwierigkeiten des Generalunternehmens nicht realisiert worden sei. Dadurch sei es erst möglich gewesen, den im Zuge des Verkaufs erreichten Liegenschaftserlös zu erzielen. In der Beschwerdeentscheidung erkannte die belangte Behörde die Planungskosten weiterhin nicht als Teil der Anschaffungskosten des verkauften Grundstücks an und begründete dies im Wesentlichen damit, dass im gegenständlichen Fall nackter Grund und Boden verkauft wurde, mit dem die Planungskosten in keinem Zusammenhang gestanden seien. Das BFG folgte den dagegen seitens des Beschwerdeführers im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argumenten im Ergebnis nicht.

Rechtliche Beurteilung: [...] Mit der Definition des Grundstücks in § 30 Abs 1 EStG wird, wie auch aus den Erläuterungen [zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012] hervorgeht, zum Ausdruck gebracht, dass das Grundstück als solches ertragsteuerlich nicht existiert, sondern nur die damit bezeichneten Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Dementsprechend können sich steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich dieser jeweiligen Wirtschaftsgüter eigenständig ergeben und nicht in einer zusammenfassenden Betrachtung einer Gesamtheit dieser Wirtschaftsgüter. Damit ist der bisher bei Grundstücken vertretenen Einheitstheorie die Rechtsgrundlage entzogen worden, eine Betrachtung von Grund und Boden und Gebäude als steuerliche Einheit ist daher nach der geltenden Rechtslage nicht mehr möglich, aufgrund ihrer selbständigen Bewertbarkeit gehören Gebäude nicht zum Grund und Boden (vgl. *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 30 Tz 27, 30). Im Rahmen des einheitlichen Grundstücks sind die einzelnen Elemente dann als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, wenn sie isoliert veräußert werden bzw. isoliert veräußert werden können, was etwa bei der Veräußerung eines Superädifikats der Fall ist (VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066). Aus den vom Beschwerdeführer im Vorlageantrag angeführten Erkenntnissen des VwGH vom 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025 (hier ging es nur um die Frage, in welchem Ausmaß sich die Hauptwohnsitzbefreiung auch auf den mitveräußerten Grund und Boden erstreckt), und vom 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034 (dieses Erkenntnis ist nicht zu Einkünften nach § 30 EStG ergangen und hat zudem das Jahr 2005, also noch die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012, betroffen), ergibt sich nichts Gegenteiliges.

[...] Der Begriff der Anschaffungskosten ist im außerbetrieblichen Bereich mit jenem im be-

trieblichen Bereich ident. Zu den Anschaffungskosten gehören Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (VwGH 26. 7. 2005, 2002/14/0039; 23. 11. 1994, 91/13/0111).

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom Juni 2009 gemeinsam mit seiner Gattin ein unbebautes Grundstück erworben hat und die Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten für den Beschwerdeführer 148.610,86 € betragen haben. Fest steht weiters, dass die Ehegatten das Grundstück in ebenfalls unbebautem Zustand wieder verkauft haben; ein Wirtschaftsgut „Gebäude“ iSd § 30 Abs 1 EStG war nicht Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts vom 13. 11. 2017.

Laut Pkt 1 und 5 des vorgelegten Bauwerkvertrags vom März/April 2010 hatte der Beschwerdeführer die „xy-gmbh“ als Bauherr mit Entwurf, Planung und Erstellung eines Einfamilienhauses auf dem in Rede stehenden Grundstück gegen eine Vergütung von 798.000 € beauftragt, laut Pkt 6a des Vertrags waren die ersten Raten für Anzahlung, Entwurf und Genehmigungsplanung bereits vor Baubeginn fällig. Von diesen im Jahr 2010 geleisteten, bereits vor Baubeginn fälligen Zahlungen entfiel auf den Beschwerdeführer ein Anteil von 37.541,91 €.

Diese Zahlungen stehen unzweifelhaft nicht iZm der Anschaffung des Grund und Bodens und haben daher nicht dessen Anschaffung gedient, sie stellen auch keinen den Grund und Boden betreffenden Herstellungsaufwand dar. Hätte der Beschwerdeführer die geplante Errichtung eines Einfamilienhauses durchgeführt, so hätten die Planungskosten vielmehr zu den Herstellungskosten des Gebäudes gezählt (vgl. das vom Beschwerdeführer bezogene Erkenntnis des VwGH vom 25. 2. 2003, 99/14/0316). Der Umstand, dass die Bauführung unterblieben ist, führt nicht dazu, dass der verlorene Bauaufwand zu Anschaffungskosten des Grund und Bodens wird.

Der Beschwerdeführer verwendet in seiner Beschwerde zwar den Begriff der „Baureifmachung“, worunter man Aufwendungen versteht, die notwendig sind, um auf einem zur Bebauung geeigneten Grundstück die Voraussetzungen für die Erteilung einer Baubewilligung zu schaffen, so Kosten für die Schaffung einer Zufahrtsmöglichkeit, der Möglichkeit des Anschlusses an eine Wasserleitung, Kanalleitung, Stromversorgung, Abwasserbeseitigung [...]. Dass der Beschwerdeführer derartige Aufwendungen getätigt hätte, lässt sich seinem Vorbringen aber nicht entnehmen. Die in Rede stehenden, gem Bauwerkvertrag geleisteten Abschlagszahlungen für Planung und Errichtung eines Einfamilienhauses stellen jedenfalls keine Kosten der Baureifmachung dar (vgl. VwGH 20. 12. 1994, 92/05/0170).

Da aufgrund des neu definierten Grundstücksbegriffs Grund und Boden und Gebäude

kein einheitliches Wirtschaftsgut mehr darstellen, können auch keine einheitlichen Anschaffungskosten angenommen werden. Daraus folgt auch, dass anders als nach der Rechtslage bis zum 1. StabG 2012 auf Gebäude entfallende Anschaffungskosten nicht mehr angesetzt werden können, wenn Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr vorhanden sind (etwa aufgrund einer katastrophengebundenen Zerstörung); diesfalls wird nur der „nackte“ Grund und Boden veräußert, womit bei der Ermittlung der Einkünfte auch nur die auf den Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten berücksichtigt werden können (*Bodis/Hammerl*, aaO, § 30 Tz 221).

Nichts anderes kann gelten, wenn der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes dienende Aufwendungen anfallen, das Bauvorhaben aber letztlich nicht verwirklicht wird und ein Gebäude somit aus diesem Grund im Zeitpunkt der Veräußerung nicht vorhanden ist; auch diesfalls wird nur der „nackte“ Grund und Boden veräußert und können nach dem zuvor Gesagten nur die auf den Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten abziehbar sein.

Die vom Beschwerdeführer bereits vor Baubeginn [...] für Anzahlung, Entwurf und Genehmigungsplanung geleisteten Teilbeträge für die Errichtung eines Einfamilienhauses können daher nicht die Einkünfte aus der im November 2017 erfolgten Veräußerung des Grund und Bodens mindern.

Dass, wie in der Beschwerde behauptet wird, die Planungskosten für die Herstellung eines Einfamilienhauses auf dem gegenständlichen Grundstück den beim Verkauf des Grund und Bodens erzielten Erlös erst ermöglicht hätten, ist im Übrigen nicht nachvollziehbar. Dem Kaufvertrag vom 13. 11. 2017 ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass diese Kosten irgendeinen Einfluss auf die Höhe des mit 440.000 € vereinbarten Kaufpreises gehabt hätten.

Selbst wenn, wie in der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Sachverhaltsdarstellung vorgebracht wird, von einer „Aktivierbarkeit“ der Architektenkosten auszugehen wäre, könnten diese nicht vom Erlös für die Veräußerung von Grund und Boden abgezogen werden. Die [...] geleisteten Zahlungen betreffen ausschließlich die Herstellung eines Gebäudes, weshalb sie auch nur als Teil der Herstellungskosten für das geplante Gebäude „aktiviert“ werden könnten. Da gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden von der Besteuerung ausgenommen sind und diese Herstellerbefreiung nur das Gebäude selbst, nicht hingegen den mitveräußerten Grund und Boden umfasst, könnten die für das Gebäude isoliert betrachtet in Höhe des Abgangs der „aktivierten“ Zahlungen entstehenden negativen Einkünfte aus Grundstücksveräußerung (dass die Käufer für die vom Beschwerdeführer verausgabten Planungskosten etc etwas bezahlt hätten, geht, wie bereits erwähnt, aus dem Kaufvertrag vom 13. 11. 2017 nicht hervor) nicht für einen

Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus der Veräußerung des Grund und Bodens verwertet werden [...]. [...]

Anmerkung

Planungskosten sind grundsätzlich als Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsguts zu aktivieren (vgl. *VwGH* 24. 2. 2021, Ro 2019/15/0006). Wird aufgrund der durchgeführten Planung auf zunächst unbebautem Grund und Boden ein Gebäude errichtet, zählen die Planungskosten somit zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Im Erkenntnis vom 25. 2. 2003, 99/14/0316, hat der *VwGH* ausgesprochen, dass Planungskosten (Architektenhonorare), die iZm der Aufstockung oder dem Umbau eines bestehenden Gebäudes angefallen sind, zu den Herstellungskosten (allenfalls Instandsetzungskosten) zählen, die im Falle der Veräußerung des Gebäudes die Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft mindern. Dies gilt nach dem Erkenntnis auch, wenn die tatsächliche Ausführung der Baumaßnahme unterblieben ist (verlorener Bauaufwand).

Die Planungskosten sind nach Rz 2215 EStR hingegen nicht als Herstellungskosten zu aktivieren, wenn der Planung keine Herstellung folgt oder der folgende Herstellungsvorgang von der Planung völlig losgelöst ist (ebenso *BFH* 19. 12. 2007, IX R 50/07, betreffend vergebliche Planungskosten, die nicht der Errichtung des neuen Gebäudes dienen). Steht der verlorene Planungsaufwand bei Unterbleiben der Gebäudeerrichtung allerdings iZm der (nachweislich) beabsichtigten Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, liegen nach herrschender Ansicht Werbungskosten iSd § 16 EStG vor (siehe ua *Zorn/Stanek* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [20. Lfg, 2018] § 16 Tz 29; *Jakom/Lenneis*, EStG¹⁴ [2021] § 16 Rz 56). Dies folgt aus der Rechtsprechung des *VwGH* (20. 9. 2001, 96/15/0231), wonach auch ein verlorener Bauaufwand Werbungskosten gem § 16 EStG darstellt, wenn der Zusammenhang mit einer auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Tätigkeit objektiv erkennbar ist (siehe auch *UFS* 15. 1. 2004, RV/0498-W/02; 17. 11. 2009, RV/0316-W/08). Die Absicht zur Erzielung von (positiven) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung muss nach dem Erkenntnis bereits im Zeitpunkt der Beauftragung der Planungsgesellschaft nachweislich vorhanden sein. Die Abzugsfähigkeit im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen im Zeitpunkt des Abflusses gegeben. Liegt keine Einkünfterzielungsabsicht vor, ist der verlorene Planungsaufwand nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

In Bezug auf die Qualifikation vergeblicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Gebäude als Werbungskosten ist auch auf die Rechtsprechung des *BFH* hinzuweisen, wonach Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsguts Gebäude bei den Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung begrifflich zu den Werbungskosten gehören (vgl. BFH 9. 5. 2017, IX R 24/16, mit Hinweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFH 4. 7. 1990, GrS 1/89), die im Wege der AfA zeitlich gestreckt anzusetzen sind. In dem Urteil führt der BFH weiter aus: „Die Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden sind dagegen schon begrifflich keine Werbungskosten. Sie werden bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht wirksam. Herstellungskosten sind nur Ausgaben für tatsächlich erbrachte Leistungen, die zum Bereich der Gebäudeherstellung gehören. Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, führen nicht zu Herstellungskosten und können deshalb vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Für vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten, gilt nichts anderes. Sie führen nicht zu Anschaffungskosten, wenn die beabsichtigte Anschaffung ausbleibt. Sie sind vielmehr als Werbungskosten in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil sie voraussichtlich dauerhaft ohne Gegenleistung bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird (zuletzt BFH-Urteil vom 28. 6. 2002, IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl II 2002, 758, mwN). Für die Prognose ist keine Gewissheit erforderlich; es genügt eine große Wahrscheinlichkeit (BFH-Urteil vom 14. 2. 1978, VIII R 9/76, BFHE 125, 153, BStBl II 1978, 455).“ Verlorene Aufwendungen sind somit bei nachweislicher Vermietungsabsicht als Werbungskosten nur abziehbar, soweit sie auf den Anteil des Gebäudes entfallen wären. Soweit sie auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie hingegen nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden (siehe auch BFH 28. 9. 2010, IX R 37/09). Vergebliche Aufwendungen sind zudem vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen, wenn sie bei planmäßiger Verwendung einem steuerlichen Abzugsverbot unterlegen wären (BFH 9. 5. 2017, IX R 24/16). Nach dieser Rechtsprechung führen vergebliche Aufwendungen nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten; vor diesem Hintergrund wäre wohl auch die Aussage des VwGH zum verlorenen Bauaufwand im Erkenntnis vom 25. 2. 2003, 99/14/0316, zu relativieren.

In der Entscheidung vom 20. 1. 2017, RV/1100475/2016, hat das BFG vom (künftigen) Gesellschafter einer GmbH getragene Gründungskosten (Beratungskosten iZm der fehlgeschlagenen Gründung der GmbH) als Anschaffungskosten der Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft und nicht als vorweggenommene, vergebliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen qualifiziert (siehe dazu Renner, Aufwendungen im Zusammenhang mit einer fehlgeschlagenen GmbH-Gründung, GES 2017, 114). Der Nichtansatz als

Werbungskosten entspricht der oben zitierten Rechtsprechung des BFH, da es sich bei Beteiligungen um nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt, sodass Aufwendungen für deren Anschaffung schon begrifflich keine Werbungskosten darstellen können. In Bezug auf vergebliche Aufwendungen für die Anschaffung von unbebautem Grund und Boden hat der BFH im Urteil vom 28. 9. 2010, IV R 37/09, ausgesprochen, dass diese Anschaffungskosten bzw. Anschaffungsnebenkosten für Grund und Boden darstellen und eine Berücksichtigung als vorab entstandene Werbungskosten daher ausscheidet.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies mE, dass die Planungskosten bei nachweislich beabsichtigter Vermietung des zu errichtenden Gebäudes im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in dem Zeitpunkt abziehbar gewesen wären, in dem der Plan zur Gebäudeerrichtung aufgegeben wurde. Die Abschlagszahlung für die Planung wurde nach der Sachverhaltsbeschreibung bereits im Jahr 2010 geleistet und das Errichtungsvorhaben in diesem Jahr aufgegeben. Die Absicht zur Vermietung lässt sich dem Sachverhalt nicht eindeutig entnehmen, da die unbebaute Liegenschaft laut Vorbringen des Beschwerdeführers gemeinschaftlich erworben wurde, um in der Folge ein Einfamilienhaus für eigene Zwecke bzw. allenfalls für Vermietungszwecke zu errichten.

Nach der oben angeführten Rechtsprechung des BFH liegen bei verlorenen Planungskosten keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor. Als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen kommen grundsätzlich auch in den Vorjahren abgeflossene Werbungskosten (wie etwa Finanzierungskosten) in Betracht (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹³ [2020] § 30 Rz 65). Diese sind – sofern der Begriff der Werbungskosten dem Grunde nach erfüllt ist – im Falle der Regelbesteuerungsoption (ab 2016) über die in § 30 Abs 3 EStG genannten Kosten hinaus im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen, soweit sie nicht bereits bei einer anderen Einkunftsquelle zu berücksichtigen waren und sie auch nicht einer Privatnutzung iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen sind. Ein Antrag auf Regelbesteuerung und auf Abzug als Werbungskosten lag im vorliegenden Fall nicht vor (ob solche in Bezug auf die vergeblichen Planungskosten vorliegen könnten, wurde daher nicht geprüft). Anzumerken ist, dass die Ausführungen des BFG zur Herstellerbefreiung mE nicht zutreffen, weil kein selbst hergestelltes Gebäude Gegenstand des Veräußerungsvorgangs war. In der Literatur wird teilweise selbst ein Rohbau nicht unter den Gebäudebegriff gem § 30 EStG subsumiert (siehe Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [20. Lfg, 2018] § 30 Tz 170). Ein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut ist in Bezug auf Planungskosten ebenfalls nicht anzunehmen (vgl. auch VwGH 24. 2. 2021, Ro 2019/15/0006).

Der Beschwerdeführer brachte gegen das Erkenntnis des BFG Revision beim VwGH ein.

Sabine Kanduth-Kristen



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

immo aktuell-Jahresabo 2021
(3. Jahrgang 2021, Heft 1-6)

Print EUR 269,-
Digital light..... EUR 276,-
Digital EUR 296,-
Print & Digital EUR 299,-

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 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  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23