

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Die ökosoziale Steuerreform im Überblick

Umgründungen: Grundsätze des allgemeinen Steuerrechts

Der aktuelle Fall

Vergleich im Verlassenschaftsverfahren

Immobilien und Recht

Novelle der Gebarungsrichtlinienverordnung

Geschäftsmietreduktion aufgrund behördlicher Zwangsschließung?

Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Marktbericht: Zinshausmarkt gibt kräftiges Lebenszeichen

Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

teilsvereinigung über eine Zwischengesellschaft nicht zu einer Steuerpflicht führt.⁹

Die lange offene Frage, wann Grundstücke aus grunderwerbsteuerlicher Sicht zum Vermögen einer Gesellschaft gehören, wurde durch den Gesetzgeber mit dem JStG 2018 insofern klargestellt, als in Fällen des § 1 Abs 2a GrEStG sowie § 1 Abs 3 GrEStG festgestellt wird, dass ein inländisches Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft gehört, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG erworben hat. Eine Zurechnung eines Grundstücks an eine Gesellschaft, welche aufgrund einer Anteilsvereinigung einen grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand gesetzt hat, ist somit nicht möglich.¹⁰

⁹ Vgl. VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069; Arnold/Bodis, GrEStG (17. Lfg, 2020) § 1 Tz 344e.

¹⁰ Die Judikatur des VwGH hat generell darauf abgestellt, dass ein Grundstück dann dem Vermögen der Gesellschaft zuzurechnen ist, wenn ein Tatbestand des § 1 GrEStG verwirklicht worden ist; ua VwGH 15. 12. 1987, 87/16/0142.

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Das Steuerrecht betreffend Immobilien wurde seit 2012 wesentlichen Änderungen durch Gesetz und Judikatur unterworfen. Der Grundstücksbegriff, der von § 30 EStG umfasst wird, wurde neu definiert. Die Steuerpflicht unter Anwendung des festen Steuersatzes von 30 % trifft auf Privatvermögen und auf Betriebsvermögen im Rahmen des EStG zu.

In der Grunderwerbsteuer wurde mit den geänderten Tatbeständen der Anteilsvereinigung bei Gesellschaften eine Erweiterung der Steuerpflicht geschaffen, die auch bei Umgründungen zu beachten ist.

Generell gelten bei Umgründungen als Bemessungsgrundlage der Grundstückswert und der Steuersatz von 0,5 % (Ausnahme: Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unterliegt der einfache Einheitswert 3,5 % GrESt).

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 5 Z 10 KStG; § 6a KStG;
§ 7 WGG

immo aktuell 2021/35

Grundstückstausch einer gemeinnützigen Bauvereinigung

VwGH 7. 9. 2021, Ro 2020/15/0024

[D]ie Veräußerung von unbebauten Liegenschaften größeren Umfangs ist im Allgemeinen nicht dem zulässigen Geschäftskreis gem § 7 Abs 1 bis 3 WGG zuzuordnen. [...] Ein Tausch von Grundstücken zwecks Errichtung von Wohnungen auf der eingetauschten Grundstücksfläche kann durchaus zu den Rechtsgeschäften iSd § 7 Abs 1a WGG zählen, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung der Bauten und Anlagen einer Bauvereinigung in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen.

Sachverhalt: Die Mitbeteiligte, eine nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) als gemeinnützig anerkannte Bauvereinigung in der Rechtsform einer GmbH, beantragte im Jahr 2019 gem § 6a Abs 2 und 3 KStG die Feststellung, ob die geplante Veräußerung einer Teilfläche einer Liegenschaft (im Folgenden: Grundstück A) im Ausmaß von 7.396 m² um 800 €/m² in den steuerbefreiten Geschäftskreis gem § 7 Abs 1 bis 3 WGG falle oder nicht. Für den Fall der Verneinung beantragte die Mitbeteiligte die Einschränkung der Steuerpflicht auf dieses Rechtsgeschäft (§ 6a Abs 2 KStG). Die Mitbeteiligte brachte vor, dass sie Alleineigentümerin des Grundstücks A im Ausmaß

von 12.970 m² sei. Auf einem Teil des Grundstücks habe sie im Jahr 2001 auf einer Fläche von 5.574 m² eine Mietwohnanlage mit insgesamt 60 Wohnungen errichtet. Es sei zwar ursprünglich beabsichtigt gewesen, eine weitere Anlage mit ebenfalls 60 Wohnungen zu errichten; der Bedarf an gemeinnützigen Wohnungen habe jedoch mittlerweile mit der Verwirklichung anderer Projekte an anderen Standorten abgedeckt werden können, der unbebaute Teil des Grundstücks A diene daher nur als Vorratsgrundstück. Eine weitere Verbauung des Gemeindegebiets im Bereich des Grundstücks A werde von der Gemeinde nicht mehr forciert, und die Gemeinde beabsichtige, den unbebauten Grundstücksteil zu erwerben, um darauf (und auf anderen zu erwerbenden Liegenschaften) eine Hafenanlage zu errichten. Der Bürgermeister der Gemeinde habe daher angeregt, die Mitbeteiligte möge den unbebauten Grundstücksteil an die – im Nahebereich der Gemeinde stehende – Genossenschaft P veräußern und im Gegenzug von der Gemeinde eine Liegenschaft (im Folgenden: Grundstück B) im Ausmaß von 7.080 m² um 600 €/m² zur Umsetzung eines Wohnbauprojekts mit zwei weiteren Bauträgern als Kompensation erwerben. Die Gemeinde verpflichtete sich, auf dem verkauften Grundstück keine Wohnungen zu errichten; wobei diese Verpflichtung mittels eines grundbücherlich eingetragenen Rückkaufsrechts abgesichert werde. Der Aufsichtsrat der Mitbeteiligten habe der Veräußerung unter der Auflage zugestimmt, dass dieser erst mit einem rechtskräftigen Baubescheid für das Projekt auf Grundstück B zustande komme und der Mitbeteiligten das vorgenannte Rückkaufsrecht für den Fall der Verwendung für den Wohnungsbau eingeräumt werde.

Das Finanzamt stellte mit Feststellungsbescheid fest, dass die geplante Grundstücksveräußerung nicht unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG falle und daher nicht nach § 5 Z 10 KStG steuerfrei sei. Dem Eventualbegehren (Einschränkung der Steuerpflicht auf die gegenständliche Veräußerung) wurde unter der – gesetzlichen (§ 6a Abs 2 KStG) – Auflage stattgegeben, dass für die Veräußerung ein eigener Rechnungskreis geführt werde. Begründend bezog sich das Finanzamt einerseits auf die – gem § 7 Abs 4 WGG für nicht unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fallende notwendige, jedoch grundsätzlich für die Beurteilung durch das Finanzamt nicht bindende – bescheidmäßige Zustimmung zur Veräußerung durch die zuständige Landesregierung. Andererseits führte das Finanzamt das Erkenntnis des VwGH 23. 4. 1996, 93/05/0238, ins Treffen, wonach – auf den damaligen Sachverhalt bezogen – insb die Veräußerung von Grundstücksteilen zur „Begräbigung“ einer erworbenen Liegenschaft oder die Abschreibung von unproduktiven Randbereichen unter § 7 Abs 3 Z 6 WGG zu subsumieren wäre (und daher einerseits keiner Genehmigung durch die Landesregierung bedürfe und andererseits die konkrete Veräußerung steuerfrei wäre). Ein Verkauf von mehr als der Hälfte eines Grundstücks sei dem Erkenntnis zufolge nicht als ein solches Rechtsgeschäft einzustufen. Im gegenständlichen Falle beabsichtige die Bauvereinigung die Veräußerung von ungefähr 57 % des Grundstücks A, und daher fiel die Veräußerung nicht unter § 7 Abs 3 Z 6 WGG, sondern unter § 7 Abs 4 WGG und sei daher steuerpflichtig. Die (abgabenrechtliche) Entscheidung des Finanzamts entsprach damit jener (aufsichtsrechtlichen) der zuständigen Landesregierung.

Der dagegen erhobenen Beschwerde an das BFG gab dieses statt und stufte die geplante Veräußerung (im Verbund mit dem Erwerb der zweiten Liegenschaft zum Bau von Wohnungen) als (genehmigungs- und steuerfreies) Hauptgeschäft gem § 7 Abs 1a Z 1 WGG ein. Dies vor allem deshalb, da die Veräußerung des Grundstücksteils iZm dem Erwerb des Grundstücks B stehe, auf welchem die Errichtung von gemeinnützigen Wohnungen geplant sei. Der Sachverhalt sei folglich (völlig) anders gelagert als in VwGH 23. 4. 1996, 93/05/0238. Die vom BFG zugelassene und vom Finanzamt erhobene ordentliche Revision an den VwGH wies dieser als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] § 5 Z 10 KStG sieht für Bauvereinigungen, die nach dem WGG als gemeinnützig anerkannt sind, eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vor, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs 1 bis 3 WGG genannten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkt, und zwar nach Maßgabe des § 6a KStG. Gemäß § 6a Abs 3 KStG hat das zuständige Finanzamt im Zweifelsfall auf Antrag bescheidmäßig festzustellen, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt (vgl VwGH 22. 5. 2002, 99/15/0218).

Gemäß § 7 Abs 4 WGG bedürfen andere im Rahmen ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung notwendig werdende Geschäfte einer Bauvereinigung als die in den Abs 1 bis 3 WGG angeführten der Zustimmung der Landesregierung.

Im Falle einer solchen Zustimmung geht die Landesregierung vom Vorliegen einer Tätigkeit aus, die in § 7 Abs 1 bis 3 WGG keine Deckung findet. Der Zustimmungsbescheid der Landesregierung entfaltet allerdings keine Bindungswirkung für die vom Finanzamt für steuerliche Zwecke zu treffende Entscheidung, ob eine bestimmte Tätigkeit einer Bauvereinigung unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Vielmehr ist diese Feststellung sowohl vom Finanzamt (§ 6a Abs 3 KStG) als auch von der zuständigen Landesregierung (§ 7 Abs 4 WGG) unabhängig voneinander zu treffen und kann daher auch zu widersprüchlichen Ergebnissen führen (vgl VwGH 27. 8. 1998, 93/13/0037).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die geplante Veräußerung der Teilfläche des Grundstücks A ein Geschäft iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG darstellt. [...]

Dem Finanzamt ist dahingehend zuzustimmen, dass die Veräußerung von unbebauten Liegenschaften größeren Umfangs im Allgemeinen nicht dem zulässigen Geschäftskreis gem § 7 Abs 1 bis 3 WGG zuzuordnen ist. Im gegenständlichen Fall ist die Veräußerung eines Grundstücks aber derart eng mit dem Erwerb eines anderen Grundstücks verknüpft, dass der Vorgang in wirtschaftlicher Betrachtung einem Grundstückstausch gleichzuhalten ist. Ein Tausch von Grundstücken zwecks Errichtung von Wohnungen auf der eingetauschten Grundstücksfläche kann durchaus zu den Rechtsgeschäften iSd § 7 Abs 1a WGG zählen, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung der Bauten und Anlagen einer Bauvereinigung in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen.

Die mitbeteiligte Partei verkauft 7.396 m² des Grundstücks A zu einem Kaufpreis von 800 € je m² an eine im Naheverhältnis zur Gemeinde stehende Genossenschaft. Die Gemeinde verkauft der mitbeteiligten Partei (und zwei weiteren Bauträgern) das Grundstück B im Gesamtausmaß von 13.870 m², wobei die mitbeteiligte Partei über eine Teilfläche von 7.080 m² allein verfügen kann und hierfür einem Kaufpreis von 600 € je m² zu leisten hat. Die mitbeteiligte Partei beabsichtigt, auf der neu erworbenen Grundfläche eine Wohnhausanlage zu errichten. Der Verkauf der Teilfläche am Grundstück A steht unter der Auflage/Bedingung, dass er erst mit einem rechtskräftigen Baubescheid für das Wohnbauprojekt der Mitbeteiligten auf dem Grundstück B zustande kommt. Die mitbeteiligte Partei ist zum Verkauf der in Rede stehenden Teilfläche des Grundstücks A also nur bereit, wenn sie eine annähernd gleich große Teilfläche des Grundstücks B erwirbt und auf diesem die Baubewilligung für eine Wohnhausanlage erhält.

Vor diesem Hintergrund stößt es aber auf keine vom VwGH aufzugreifenden Bedenken, wenn das BFG den Verkauf des in Rede stehen-

den Grundstücks, der in einem derart engen Zusammenhang mit dem Ankauf des Ersatzgrundstücks steht, dass der Vorgang wirtschaftlich den Eindruck eines Grundstückstausches vermittelt, im Hinblick darauf, dass auf dem Ersatzgrundstück ein Wohnbau (mit ca 60 Wohnungen) errichtet werden soll, dem zulässigen Geschäftskreis gem § 7 Abs 1 bis 3 WGG (§ 7 Abs 1a Z 1 WGG) zugeordnet hat. Dass der beim Verkauf der Teilfläche aus dem Grundstück A erzielte Kaufpreis um 200 € pro m² höher liegt als der für den Erwerb des Ersatzgrundstücks aufzuwendende Kaufpreis ist dabei fallbezogen nicht schädlich, weil diese Preisdifferenz offenkundig nicht das Motiv für den „Grundstückstausch“ war, sondern vielmehr Infrastrukturmaßnahmen der Gemeinde und deren raumplanerische Überlegungen zu den Rechtsgeschäften geführt haben, die auch von der Gemeinde initiiert wurden.

Dass das Grundstück A bebaubar gewesen wäre, steht der vom BFG vorgenommenen Beurteilung des Rechtsgeschäfts nicht entgegen, weil auf der erworbenen Fläche ein Wohnbau errichtet wird.

Anmerkung

Gemeinnützige Bauvereinigungen nach WGG sind gem § 5 Z 10 KStG nach Maßgabe des § 6a KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs 1 bis 3 WGG genannten beschränkt. § 6a KStG regelt in diesem Zusammenhang, wann die Steuerbefreiung bei Ausübung von „schädlichen“ Tätigkeiten wiederauflebt oder unter welchen Umständen die Steuerbefreiung auch bei nicht unter § 7 Abs 1 bis 3 WGG fallenden Tätigkeiten bestehen bleibt (vgl Schaffer in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² [2019] § 6a Rz 22). Im gegenständlichen Fall war nunmehr fraglich, ob die Veräußerung eines unbebauten Grundstücksteils eine Tätigkeit gem § 7 Abs 1 bis 3 WGG darstellt (und damit unter die Steuerbefreiung fällt) oder ein Zusatzgeschäft gem § 7 Abs 4 WGG vorliegt, das einerseits der Genehmigung der zuständigen Landesregierung unterliegt und andererseits gem § 6a Abs 1 KStG zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, soweit nicht gem § 6 Abs 2a KStG der Antrag auf Beschränkung der Steuerpflicht auf das konkrete Geschäft bewilligt wird.

Aufgrund der Konzeption der Bestimmungen des WGG und des KStG bestehen hier grundsätzlich zwei Zuständigkeiten: einerseits der Landesregierung, welche nach aufsichtsrechtlichen Maßstäben zu beurteilen hat, ob ein Geschäft iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG vorliegt und allenfalls eine Zustimmung zu Geschäften gem § 7 Abs 4 WGG erteilen muss, und andererseits des Finanzamts (seit 1. 1. 2021 des Finanzamts für Großbetriebe, vgl § 61 Abs 1 Z 8 BAO), welches – ohne Bindung an die Entscheidung der Landesregierung – eigenständig beurteilen muss, ob ein Geschäft der Steuerbefreiung gem § 5 Z 10 KStG unterliegt oder nach § 6a KStG

zur Steuerpflicht führt. Es sind auch voneinander abweichende und damit widersprüchliche Ergebnisse möglich (vgl VwGH 27. 8. 1998, 93/13/0037), wie dies im gegenständlichen Sachverhalt der Fall sein könnte. Die zuständige Landesregierung hatte die Veräußerung des Grundstücksteils nicht als Hauptgeschäft iSd § 7 Abs 1 bis 3 WGG eingestuft, jedoch gem § 7 Abs 4 WGG ihre Zustimmung zur Veräußerung gegeben. Nunmehr gelangte das BFG zu dem Ergebnis, dass ein (steuerfreies) Hauptgeschäft gem § 7 Abs 1a Z 1 WGG vorliege, das von der Steuerbefreiung gem § 5 Z 10 KStG umfasst sei. Inwieweit gegen den Bescheid der Landesregierung ein Rechtsmittel erhoben wurde (der Veräußerung wurde ja zugestimmt), lässt sich den Begründungen der abgabenrechtlichen Entscheidungen nicht entnehmen. Sollte der Bescheid der Landesregierung in Rechtskraft erwachsen sein, wäre der gegenständliche Vorgang einerseits als Tätigkeit gem § 7 Abs 4 WGG eingestuft worden (von der Landesregierung), andererseits als Tätigkeit gem § 7 Abs 1a Z 1 WGG (von den Abgabenbehörden).

Andreas Kampitsch

§ 3 Abs 1 und 2 UStG;

§ 12 Abs 1 Z 1 UStG

immo aktuell 2021/36

Umsatzsteuerliche Beurteilung von Maßnahmen zur Erschließung eines Gewerbegebiets

VwGH 8. 9. 2021, Ro 2020/15/0011, 0012

Die von einer Gemeinde zu erbringende, für die Verwertung von Liegenschaften durch einen Steuerpflichtigen wesentliche „Leistung“ ist ein einseitiger Hoheitsakt (Änderung der Flächenwidmung). Dieser kann aber kein Rechtsverhältnis begründen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden. Leistungen des Steuerpflichtigen an die Gemeinde sind damit keine entgeltliche Leistung. Eine unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs 2 Teilstich 3 UStG liegt nur für jenen Teil dieser Leistungen vor, die der Steuerpflichtige selbst nicht im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nutzt oder die – bei Nutzung für das Unternehmen – über das für das Unternehmen Erforderliche hinausgehen.

Eine Straßenerrichtung oder Straßenerhaltung durch eine Gemeinde auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen ist als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren. Eine Kostenübernahme durch andere Personen erfolgt somit nicht im Rahmen eines Leistungstausches.

Sachverhalt: Zur besseren Erreichbarkeit des nördlich der neuen Bundesstraße N gelegenen Gewerbegebiets und der südlich gelegenen Freizeitanlage der Gemeinde ist zwischen der Gemeinde X, dem Land und der Familie (Ehegatten) AB (deren Rechtsnachfolger der Erstrevisionswerber ist) die Finanzierung eines Überführungsbauwerkes über die Bundesstraße N vereinbart worden. Bauherr für das gesamte Straßenbauvor-

haben war die Gemeinde; die Errichtung erfolgte als Gemeindestraße. Der Anteil (52,03 %), der die Familie AB betraf, wurde mit Rechnungen von der Gemeinde vorgeschrieben, welche Umsatzsteuer auswies. Nach Ansicht des Prüfers, dessen Feststellungen und Beurteilungen das Finanzamt folgte, falle der Bau einer Gemeindestraße nicht in den Unternehmensbereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Die Gemeinde sei in diesem Fall kein Unternehmer iSd § 2 UStG; ein Vorsteuerabzug sei daher für AB nicht möglich. Es seien Vorsteuerkürzungen für 2006 sowie für März 2008 vorzunehmen. Im Zuge der Umgestaltung des Gewerbegebiets wurde eine Reihe von Maßnahmen gesetzt (teilweise von AB und teilweise von der Gemeinde unter Kostenbeteiligung von AB durchgeführt), wie Übersiedlung eines Sportplatzes, Errichtung einer Brücke, Errichtung von Straßen, Errichtung von Be- und Entsorgungsanlagen, Grundstücksumwidmungen und -verkäufe, wofür der Vorsteuerabzug ebenfalls teilweise versagt wurde.

Das BFG gab den Beschwerden mit Erkenntnis vom 26. 8. 2016, RV/5100185/2010, Folge und änderte die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2008 ab. Mit der Vornahme der baulichen Maßnahmen (Übersiedlung Sportplatz, Errichtung eines Teils der Straßen im Gewerbegebiet) und der Übernahme von Kosten (von der Gemeinde errichtete Straßenteile, Wasserleitung und Kanal) hätte AB unternehmerische Zwecke verfolgt. Die AB von dritten Unternehmern bzw von der Gemeinde in Rechnung gestellten Umsatzsteuern berechtigten AB daher zum Vorsteuerabzug. Nach Ansicht des BFG blieb die Anbindungsstraße trotz Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums ins öffentliche Gut im Unternehmensbereich des Errichters der Anbindungsstraße (AB), weil sie auch nach Übertragung in das öffentliche Gut unternehmerischen Zwecken diene. Diese bestanden darin, dass der Errichter den Grundstückskäufern und deren Kunden die Zufahrt zu den Grundstücken und damit deren (unternehmerische) Nutzung (gegen Ersatz der anteiligen Anbindungskosten) ermöglichte. Entgelt von dritter Seite lag daher nach dem Erkenntnis des BFG nicht vor. Mit Übertragung in das öffentliche Gut wurde der öffentlichen Hand nach Ansicht des BFG kein verbrauchbarer Nutzen zugewendet. Es lag keine Entnahme für Zwecke einer unentgeltlichen Zuwendung vor. Da die Gemeinde die Erhaltung und Wartung der von ihr und der von AB errichteten Straßenteile vornahm, dies den Ehegatten AB zugutekam und AB dafür nichts bezahlen mussten, stufte das BFG die Erhaltungs- und Wartungsleistungen als Gegenleistung für die Übertragung in das öffentliche Gut (Übersiedlung Sportplatz, Errichtung eines Teils der Straßen im Gewerbegebiet) und die Befriedigung des öffentlichen Ansiedlungsinteresses ein, die zu bewerten und zu kapitalisieren war. Die Revision an den VwGH ließ das BFG zu.

Aufgrund der gegen das Erkenntnis erhobenen Amtsrevision hob der VwGH das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit Erkenntnis vom 27. 11. 2017, Ro 2017/15/0003, auf und bemängelte insb, dass das BFG verabsäumt habe, darzulegen, welchen Sachverhalt es seiner Entscheidung zugrunde legte.

Im Folgeerkenntnis vom 10. 12. 2019, RV/5101938/2017, bestätigte das BFG die Vorsteuerabzugsberechtigung und bezeichnete es im Wirtschafts-

leben als unüblich, dass ein Unternehmer etwas zahle, ohne sich davon einen (wirtschaftlichen) Nutzen zu versprechen. Die Gemeinde habe somit offensichtlich dem Beschwerdeführer einen Nutzen verschafft. Dieser liege in der durch die Errichtung besagter Straßen und Anlagen eingeräumten Möglichkeit, die Grundstücke verkaufen zu können. Die Gemeinde sei insofern unternehmerisch tätig, weil sie nicht verpflichtet sei, besagte bauliche Maßnahmen vorzunehmen. Der Beschwerdeführer habe somit von der Gemeinde eine umsatzsteuerpflichtige Leistung erhalten, die er zur Ausführung von besteuerten Umsätzen verwendet hat. Die Übertragung der Bauwerke (Sportplatz, Straßen im Gewerbegebiet) von AB an die Gemeinde qualifizierte das BFG unabhängig davon, ob diese als Lieferung nach § 3 Abs 1 UStG oder als fiktive Lieferung nach § 3 Abs 2 Teilstrich 3 UStG beurteilt würde, als umsatzsteuerpflichtig.

Der Erstrevisionswerber (Rechtsnachfolger von AB) bekämpfte das Erkenntnis hinsichtlich der Annahme des Vorliegens von steuerpflichtigen (fiktiven) Lieferungen. Das Finanzamt bekämpfte das Erkenntnis betreffend den anerkannten Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Gemeinde über den von AB getragenen Kostenanteil für eine von der Gemeinde als Gemeindestraße errichtete Brücke samt Anschlussstraßen, obwohl die Leistung der Gemeinde dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzuordnen und daher nicht steuerbar gewesen sei. Hinsichtlich der von der Gemeinde an AB vorgeschriebenen Kostenbeiträge für die Errichtung einer Wasserleitung und eines Kanals auf dem Gelände eines neu errichteten Sportplatzes der Gemeinde und zur Erschließung des Gewerbegebiets liege kein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und AB vor, sondern bloßer Kostenersatz bzw Entgelt von dritter Seite. Zudem habe das BFG den Vorsteuerabzug auch betreffend die gemeindeeigene Sport- und Freizeitanlage zuerkannt, obwohl AB diesbezüglich nicht Leistungsempfänger sei, sondern die Gemeinde selbst.

Der VwGH verband die Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung und erklärte beide Revisionen für zulässig und begründet. Er hob das angefochtene Erkenntnis insgesamt (im angefochtenen Umfang: Umsatzsteuer 2005 bis 2008) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Im nach einer Stattgebung der Revision (§ 63 Abs 1 VwGG) fortgesetzten Verfahren sind das Verwaltungsgericht und auch der VwGH an die überbundene Rechtsauffassung im Allgemeinen gebunden. Eine derartige Bindung besteht aber nicht, wenn – wie hier – nach der Entscheidung des VwGH eine abweichende Entscheidung des EuGH ergeht (vgl mwN VwGH 18. 12. 2019, Ro 2016/15/0041).

Bei Übertragung eines Bauwerks an die öffentliche Hand kann nach der bisherigen Rechtsprechung des VwGH eine Lieferung nach § 3 Abs 1 UStG oder – seit der Novelle BGBl I 2003/134 – ein „Eigenverbrauch“ (fiktive Lieferung) nach § 3 Abs 2 Teilstrich 3 UStG des Unternehmers vorliegen (vgl VwGH 27. 11. 2017, Ra 2016/15/0031; 27. 6. 2019, Ra 2019/15/0023, je mwN; ebenso VwGH 27. 11. 2017, Ro 2017/15/0003).

Diese Rechtsprechung kann im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH vom 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, nicht uneingeschränkt aufrecht erhalten werden (vgl. auch deutscher BFH 16. 12. 2020, XI R 26/20).

Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 43; vgl. etwa auch VwGH 21. 9. 2016, Ra 2015/13/0050; 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022, 0023, Rz 46). Ebenso wie nach dem der Entscheidung des EuGH vom 16. 9. 2020 zugrunde liegenden Sachverhalt besteht auch hier ein Rechtsverhältnis (oder mehrere) zwischen der Gemeinde und dem Erstrevisionswerber (bzw. dessen Rechtsvorgängerin). Die dabei von der Gemeinde zu erbringende, für die Verwertung der Liegenschaft der AB wesentliche „Leistung“ ist ein einseitiger Hoheitsakt (Änderung der Flächenwidmung). Dieser kann aber – auch wenn die landesgesetzlichen Regelungen (wie vom Finanzamt aufgezeigt) privatwirtschaftliche Maßnahmen zur Baulandsicherung vorsehen (§§ 15 Abs 2 und 16 Oö Raumordnungsgesetz 1994) – kein Rechtsverhältnis begründen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden (vgl. EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 49). Auch eine andere Gegenleistung (Geld- oder Sachleistung; vgl. EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 51) der Gemeinde für die Erbringung dieser Leistungen der AB (Verlegung Sportplatz; Errichtung von Straßen) ist nicht erkennbar.

Damit liegt betreffend die Erbringung dieser Leistungen der AB an die Gemeinde keine entgeltliche Leistung der AB an die Gemeinde vor. Eine unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs 2 Teilstich 3 UStG liegt nur für einen Teil dieser Leistungen der AB vor. Der Zweck der dieser Bestimmung zugrunde liegenden Richtlinienbestimmung (Art 5 Abs 6 der 6. MwSt-RL; Art 16 MwStSyst-RL) besteht darin, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt, der für Endverbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden. Die Besteuerung dieser Entnahmen dient dazu, un versteuerten Endverbrauch zu verhindern (vgl. EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 59; 11. 5. 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, Rn 39 f).

Der EuGH stützte seine Entscheidung (EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19) – wenn auch zunächst zum Vorsteuerabzug – darauf, dass ohne die (dortigen) Arbeiten (Ausbau einer Gemeindestraße) der Betrieb des Steuerpflichtigen „sowohl praktisch als auch rechtlich unmöglich“ gewesen wäre (Rn 31). Daraus folge, dass die Arbeiten für den Betrieb des Steuerpflichtigen unerlässlich gewesen seien (Rn 32). Auch in Bezug auf den Umfang des Vorsteuerabzugs verwies der EuGH darauf, das Recht auf Vorsteuerabzug sei nur für die Vorsteuer zuzuerkennen, die in Bezug auf den Teil der angefallenen Kosten entrichtet wurde, der objektiv erforderlich gewesen sei, um dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben (Rn 38). Im Rahmen der Ausführungen zur Besteuerung der Entnahme verwies der EuGH wiederum darauf, dass die Arbeiten zum Ausbau der Straße ausgeführt worden seien, um den Bedürfnissen des Steuerpflichtigen nachzukommen; das Ergebnis dieser Arbeiten (die Straße) werde vor allem für seine Bedürfnisse genutzt (Rn 65). Die hier zu beurteilenden Leistungen betreffend Straßen im Gewerbegebiet [...] waren objektiv erforderlich, um AB zu ermöglichen, die steuerpflichtigen Veräußerungen vorzunehmen. Die Arbeiten wurden durchgeführt, um den Bedürfnissen von AB nachzukommen, das Ergebnis der Arbeiten wurde im Rahmen der steuerpflichtigen Veräußerungen von AB genutzt. Auch wenn in den Kaufverträgen der AB mit den Grundstückskäufern für diese Leistungen kein gesondertes Entgelt verrechnet wurde, so gehörten die mit diesen Arbeiten in Verbindung stehenden Eingangsleistungen zweifellos zu den Kostenelementen der von ihr vorgenommenen Ausgangsumsätze (vgl. zu diesen Voraussetzungen EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 67). Eine steuerpflichtige unentgeltliche Zuwendung liegt somit nicht vor.

Es ist auch nicht erkennbar, dass diese Leistungen der AB über das für das Unternehmen Erforderliche hinausgegangen wären. Dass die Straßen (auch) dem öffentlichen Verkehr offenstehen, steht dieser Beurteilung nicht entgegen (vgl. EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 35 und 67).

Hinsichtlich der Leistungen betreffend Übersiedlung Sportplatz [...] ist zu differenzieren: Soweit die Arbeiten die Entfernung der Einrichtungen des Sportplatzes vom späteren Gewerbegebiet betrafen, waren diese für die spätere steuerpflichtige Veräußerung dieser Grundstücke durch AB sowohl praktisch als auch rechtlich notwendig; insoweit erfolgten die Leistungen, um den Bedürfnissen der AB nachzukommen, das Ergebnis dieser Arbeiten wurde – im Rahmen der Veräußerung der Grundstücke – von AB genutzt. In diesem Umfang besteht daher der [...] Vorsteuerabzug zu Recht; es liegt auch keine steuerpflichtige unentgeltliche Zuwendung vor. Soweit die Arbeiten aber die Leistungen am

neuen Sportplatz betreffen, werden sie nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit von AB genutzt. Sie dienen nicht den unternehmerischen Bedürfnissen der AB (Freimachen des zu veräußernden Grundstücks), sondern entsprechen vielmehr dem Bedarf der Gemeinde. Die Leistungen betreffend den neuen Sportplatz sind daher aus Sicht der wirtschaftlichen Tätigkeit von AB nicht unerlässlich; das Unterbleiben dieser Leistungen würde die wirtschaftliche Tätigkeit von AB nicht beeinträchtigen. Soweit die Vorleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben – was im fortgesetzten Verfahren noch zu prüfen sein wird (vgl. dazu EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, Rn 21 ff) –, ist für diese Leistungen somit die unentgeltliche Zuwendung an die Gemeinde steuerpflichtig. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 daher als rechtswidrig.

Das Finanzamt bekämpft die Vorsteuerabzugsberechtigung der AB betreffend die von der Gemeinde erbrachten (von dieser beauftragten) Leistungen (Errichtung der Brücke; Wasserversorgung und Kanal betreffend Gewerbegebiet und Sportplatz). Gemäß § 2 Abs 3 UStG sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Erfolgt eine Straßenerrichtung oder Straßenerhaltung auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen, ist sie als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren. Vom Straßenerhalter geführte Bauhöfe (bzw. Straßenmeistereien) erfüllen mit ihren Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Straßenverwaltung (zB Straßenreinigung, Straßeninstandhaltung, Schneeräumung und Streudienste) hoheitliche Aufgaben (vgl. VwGH 22. 12. 2011, 2010/15/0192, VwSlg 8690/F; vgl. auch VwGH 25. 10. 2011, 2008/15/0299, VwSlg 8673/F; vgl. auch EuGH 19. 1. 2017, *National Roads Authority*, C-344/15). Die Brücke (samt Anbindungsstraßen) wurde von der Gemeinde (einer Körperschaft des öffentlichen Rechts) errichtet, wobei die Brücke unstrittig in das öffentliche Gut übertragen wurde (vgl. auch den Hinweis auf die Verordnung gem § 11 Oö Straßengesetz 1991 im Finanzierungsvertrag und Bau- und Erhaltungsübereinkommen). Auch wenn über die Errichtung dieser Brücke eine Vereinbarung der Gemeinde (und des Landes) mit AB – samt Vereinbarung der Übernahme von 52,03 % der Kosten durch AB – geschlossen wurde, so liegt auch hier wiederum keine Leistung gegen Entgelt vor. Der Nutzen für AB (bzw. den Erstrevisionswerber) aus der Errichtung der Brücke samt Anbindungsstraßen im Hinblick auf die Veräußerung der Grundstücke im neuen Gewerbegebiet resultiert aus der Möglichkeit der Benützung dieser Anlagen. Diese Möglichkeit wurde aber hoheitlich – durch Verordnung nach § 11 Oö Straßengesetz 1991 – eingeräumt. Damit scheidet ein Vorsteuerabzug (auch bloß quotale; vgl. hierzu etwa VwGH 29. 1. 2014, 2010/13/0006,

VwSlg 8881/F; 27. 2. 2019, Ra 2017/15/0074) des Erstrevisionswerbers insoweit aus.

Die Leistungen betreffend Kanal und Wasserversorgung erfolgten hingegen durch die Gemeinde im Rahmen eines (fiktiven) Betriebs gewerblicher Art (§ 2 Abs 3 Teilstich 1 und 4 UStG). Leistungsempfänger bei vertraglich geschuldeten Leistungen ist grundsätzlich derjenige, der sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (vgl. VwGH 18. 12. 2017, Ro 2017/15/0012, mwN). Zivilrechtlich ausbedungen wurden diese Leistungen von AB. Dass diese Leistungen Dritten (oder auch der Gemeinde selbst betreffend den Sportplatz) zugutekamen, ändert – entgegen der Ansicht des Finanzamts – nichts daran, dass der Versprechensempfänger (also AB) als Leistungsempfänger zu beurteilen ist (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 287, zum Vertrag zugunsten Dritter). Bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch (vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0131, VwSlg 8379/F). Für eine Leistung iSd Umsatzsteuerrechts ist es erforderlich, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. VwGH 21. 9. 2016, Ra 2015/13/0050, Rz 27; 27. 2. 2019, Ro 2018/15/0022, 0023, Rz 48). Die Leistungen der Gemeinde betreffend das neue Gewerbegebiet waren – nach den Sachverhaltsannahmen des BFG – unerlässlich dafür, dass AB die dort befindlichen Grundstücke steuerpflichtig veräußern konnte. Es liegt damit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Eingangsleistung und steuerpflichtigen Ausgangsleistungen der AB vor; diese Leistungen bilden einen Kostenfaktor für die Tätigkeit der AB.

Was die Leistungen der Gemeinde betreffend den neuen Sportplatz angeht, so sind diese Arbeiten – wie die bereits oben behandelten Arbeiten der AB am neuen Sportplatz – für die steuerpflichtige Veräußerung der Grundstücke des neuen Gewerbegebiets nicht unerlässlich; die Leistungen erfolgen nicht, um den Bedürfnissen der AB nachzukommen, das Ergebnis der Arbeiten wird auch nicht von AB genutzt. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht sohin nur hinsichtlich der Arbeiten der Gemeinde am neuen Gewerbegebiet, hingegen nicht betreffend die Brücke samt Anbindungsstraßen und nicht betreffend die Arbeiten am neuen Sportplatz. [...]

Anmerkung

Im Hinblick auf das beim EuGH anhängige Vorabentscheidungsverfahren in der Rs *Mitteldeutsche Hartstein Industrie AG*, C-528/19, hat-

te der VwGH die Revisionsverfahren in diesem Verfahren mit Beschluss vom 21. 7. 2020 bis zur Entscheidung über das Vorabentscheidungsverfahren ausgesetzt. Das EuGH-Urteil erging am 16. 9. 2020. Darin sprach der EuGH aus, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offensteht, aber im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt hat, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt wird, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist (siehe dazu *Mayr*, Umsatzsteuer-Update Oktober 2020: Aktuelles auf einen Blick, SWK 29/2020, 1372 [1373]; *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2020/49, 290 [291]).

Der VwGH trägt diesem Urteil nunmehr Rechnung und nimmt eine Einordnung der verschiedenen Maßnahmen vor, die im vorliegenden Fall im Zuge der (Um-)Gestaltung eines Gewerbegebiets gesetzt wurden. Danach wurde die Errichtung von Straßen im Gewerbegebiet – auch wenn diese dem öffentlichen Verkehr offenstehen – im Rahmen der steuerpflichtigen Veräußerungen von Grundstücken und damit im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit von AB genutzt, ebenso die Arbeiten zur Entfernung des Sportplatzes im späteren Gewerbegebiet. Eine steuerpflichtige unentgeltliche Zuwendung an die Gemeinde lag folglich insoweit nicht vor. Dagegen nutzte AB die Leistungen am neuen Sportplatz nicht für ihre wirtschaftliche Tätigkeit. Soweit hierfür ein Vorsteuerabzug zustand (was vom BFG im fortgesetzten Verfahren zu prüfen sein wird), war für diese Leistungen somit die unentgeltliche Zuwendung an die Gemeinde steuerpflichtig.

Die Brückenerrichtung durch die Gemeinde unter Kostenbeteiligung von AB fiel in deren hoheitlichen Bereich. Ein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und AB lag nicht vor, sodass iZm dem Kostenbeitrag auch kein Vorsteuerabzug zustand. Hinsichtlich der Leistungen betreffend Kanal und Wasserversorgung wurde die Gemeinde dagegen im Rahmen eines (fiktiven) Betriebs gewerblicher Art tätig. AB war zwar Leistungsempfänger, die Leistungen berechtigten diese aber nur insoweit zum Vorsteuerabzug, als sie das neue Gewerbegebiet betrafen.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30a Abs 3 EStG;

§ 6 Z 2 lit d EStG immo aktuell 2021/37

Sondersteuersatz für einem zerstörten Betriebsgebäude zuzurechnende Versicherungsentschädigung

VwGH 22. 9. 2021, Ra 2020/15/0003

Die der Grundstücksentwertung zuzurechnende [...] Entschädigung muss [...] im Ana-

logieweg als Vorgang iSd § 30a Abs 3 Satz 1 EStG gewertet werden.

Sachverhalt: Der Revisionswerber betrieb eine Gastwirtschaft in einem in seinem Eigentum stehenden Gebäude. Dieses Gebäude wurde durch einen Brand 2014 zumindest teilweise zerstört. Der Revisionswerber einigte sich mit seiner Versicherung über eine pauschale Versicherungsentschädigung aus der betrieblichen Feuerversicherung iHv 400.000 €, die in zwei Tranchen im Jahr 2014 ausbezahlt wurde. Eine Verpflichtung zum Wiederaufbau des Gebäudes bestand nicht. Das Finanzamt verweigerte dem Revisionswerber die Anwendung des Sondersteuersatzes des § 30a EStG auf die dem Gebäude zuzurechnende Versicherungsentschädigung (iHv 25 %, da die Vorgänge vor den Änderungen durch das StRefG 2015/2016 stattfanden); dagegen erhob dieser Beschwerde an das BFG. Eine betragsmäßige Zuordnung der Versicherungsentschädigung zum Gebäude erfolgte im gesamten Verfahren nicht.

Das BFG gab der Beschwerde keine Folge und sprach aus, dass mangels Nennung der Versicherungsentschädigung in § 30a Abs 3 EStG, der die Anwendung des Sondersteuersatzes für Vorgänge im betrieblichen Bereich regelt, die Versicherungsentschädigung (soweit auf das Gebäude entfallend) nicht dem Sondersteuersatz unterliege. Es liege weder eine Veräußerung noch eine Zuschreibung oder Entnahme – wie von § 30a Abs 3 EStG gefordert – vor. Eine Revision erklärte das BFG für nicht zulässig. Gegen das Erkenntnis des BFG wandte sich der Revisionswerber zuerst mit Beschwerde an den VfGH, welcher deren Behandlung jedoch mittels Beschlusses abwies (VfGH 23. 9. 2019, E 3559/2018, immo aktuell 2019/53 [*Kampitsch*]) und den Fall an den VwGH abtrat. Der VwGH ließ die außerordentliche Revision gegen das Erkenntnis des BFG zu und hob dieses wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Zwar weist das BFG zu Recht darauf hin, dass nach dem Wortlaut des § 30a EStG die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % auf die revisionsgegenständlichen betrieblichen Einkünfte das Vorliegen solcher Einkünfte „aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken“ zur Voraussetzung habe. Allerdings ist diese Wortfolge vor der Teleologie der Neuordnung der einkommensteuerlichen Behandlung der Immobilienveräußerung zu interpretieren.

Diese Neuordnung (Ausdehnung der Steuerpflicht auf sämtliche Vorgänge, Selbstberechnung einer Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter; Steuersatz von 25 %) erfolgte mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10) wurde dabei zum besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen Folgendes ausgeführt:

„In § 30a soll ein besonderer Steuersatz für Grundstücksveräußerungen iSd § 30 verankert werden. Dieser besondere Steuersatz beträgt ebenso wie bei Kapitalerträgen und Substanzge-

winnen aus Kapitalanlagen 25 %. Damit soll einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgefedert werden. Außerdem wird durch einen niedrigeren Tarif auch die Inflationswirkung pauschal abgedeckt.“

Der neu eingeführte besondere Steuersatz sollte demnach – bei gleichzeitiger Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle Immobilienveräußerungen und Schließen der diesbezüglichen Besteuerungslücken – eine Gleichbehandlung von Grundstücksveräußerungen mit Kapitalerträgen bzw Substanzgewinnen aus Kapitalanlagen herstellen und „die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven“ abfedern.

Die ErlRV zum 1. StabG 2012 betreffend die Einführung der neuen Grundstücksbesteuerung (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 12) führen weiters ua aus: „Bei Betriebsgebäuden wirkt sich – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – die Änderung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen nicht auf die schon bisher bestehende uneingeschränkte Steuerhängigkeit aus. Allerdings erfolgt die Versteuerung der realisierten stillen Reserven, wie auch beim Grund und Boden, nunmehr beim Anlagevermögen grundsätzlich zum besonderen Steuersatz von 25 %.“ Auch der Erhalt der Versicherungsentschädigung für die durch den Schadensfall eingetretene Entwertung des Grundstücks bewirkt die Realisierung der stillen Reserven. Aus den ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10, ergibt sich zudem, dass der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG die schlagartige Aufdeckung und Besteuerung hoher stiller Reserven aus Immobilien abfedern soll. Die der Grundstücksentwertung zuzurechnende [...] Entschädigung muss daher im Analogieweg als Vorgang iSd § 30a Abs 3 Satz 1 EStG gewertet werden.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Regelung des § 6 Z 2 lit d EStG zu verweisen, wonach bei betrieblichen Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert – nach der vorrangigen Verrechnung mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebs – nur zur Hälfte (nunmehr zu 60 %) ausgeglichen werden können. Dass die Teilwertabschreibung von Grundstücken des Betriebsvermögens nur zu einem Anteil (von 50 % bzw 60 %) mit anderen Einkunftsteilen ausgleichbar ist, findet seine Begründung darin, dass Gewinne aus den Grundstücken bloß mit dem Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG von 25 % bzw 30 % besteuert werden. Es entspricht daher der Systematik des Gesetzes, auf die Entschädigungszahlung ebenfalls den Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG anzuwenden. [...]

Anmerkung

Das Erkenntnis des VwGH schafft in Bezug auf Realisierungsvorgänge von Betriebsgrundstücken eine konsistente Rechtslage dahingehend, dass – soweit kein Ausnahmetatbestand des § 30a Abs 3 EStG vorliegt – diese vollständig dem Sondersteuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegen. Damit werden auch weitere Probleme vermieden, die sich bei Aufrechterhaltung der Ansicht des BFG ergeben hätten – wie etwa eine Scheingewinnbesteuerung bei Zusammenfallen einer Versicherungsentschädigung und einer gem § 6 Z 2 lit d EStG zu kürzenden Teilwertabschreibung bzw Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (vgl dazu *Hudobnik/Kampitsch*, Kein Sondersteuersatz für Versicherungsentschädigungen bei zerstörtem Betriebsgebäude, SWK 30/2018, 1321 [1324], in Besprechung des gegenständlichen BFG-Erkenntnisses; *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, (Sonder-) Abschreibungen anlässlich des Abgangs von Sachanlagen, ÖStZ 2020, 569 [574]). Die Aussagen der Finanzverwaltung in Rz 1038 und 4179 EStR, wonach Entschädigungen für Bodenwertminderungen, soweit sie nicht befreit sind, dem Tarif unterliegen würden, sind vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des VwGH ebenfalls nicht aufrechtzuerhalten und sollten mit der nächsten Richtlinienwartung geändert werden.

Nicht Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob derartige Versicherungsentschädigungen, die dem Sondersteuersatz gem § 30a Abs 3 iVm Abs 1 EStG unterliegen, auch zu einer Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG führen (die Entrichtung einer Immobilienertragsteuer iSd § 30b Abs 1 EStG ist mangels grunderwerbssteuerbaren Vorgangs und folglich mangels Selbstberechnung ohnehin nicht denkbar). Die Finanzverwaltung vertritt zur Entnahme von Betriebsgebäuden, dass diese nicht zur Verpflichtung der Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung führe (Rz 6738 EStR). Abgeleitet wird dies aus § 30b Abs 5 EStG, der die Entrichtung von Immobilienertragsteuer bzw einer besonderen Vorauszahlung für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken vorsieht, Zuschreibung und Entnahme (anders als § 30a Abs 3 EStG) allerdings nicht nennt (*Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ [2021] § 30b Rz 12; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [18. Lfg, 2016] § 30b Tz 55; anderer Ansicht noch *Thunshirn/Studera*, Die Immobilienertragsteuer – neue Verpflichtungen für Parteienvertreter! [III] *ecolex* 2012, 921 [922]). Da der Gesetzgeber hier ausdrücklich (nur) auf die Veräußerung abstellt, sollte auch eine analoge Anwendung der Regelung zur besonderen Vorauszahlung auf die übrigen Realisierungsvorgänge im betrieblichen Bereich ausgeschlossen sein, selbst wenn diese grundsätzlich ebenfalls dem Sondersteuersatz unterliegen, wie etwa die entscheidungsgegenständliche Versicherungsentschädigung.

Andreas Kampitsch

immo aktuell – Immobilien – Steuern – Recht

Recht vernetzt

Immobilien – Steuern – Recht

Auf den Punkt gebracht

Fundierte, kompakte Fachinformation

Für die Praxis

Muster, Checklisten, Beispiele

Insiderwissen

Der aktuelle Fall, Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung & Anmerkungen

Entscheidungen von VwGH, VfGH und OGH



Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

immo aktuell-Halbjahresabo 2022
(4. Jahrgang 2022, Heft 4-6)

___ Ex. Print EUR 277,-

___ Ex. Digital light..... EUR 286,-

___ Ex. Digital EUR 309,-

___ Ex. Print & Digital EUR 314,-

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: www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23