

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 Regierungsvorlage zur ökosozialen Steuerreform

Umsatzsteuerliche Konsequenzen der ökosozialen Steuerreform

Umgründungen: Verschmelzung

Der aktuelle Fall

ImmoEST für Praktiker – nachträgliche Anschaffungskosten

Immobilien und Recht

Mietzinsentfall aufgrund von COVID-19

Verkehrswertminderung bei Grünlandgrundstücken

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von VwGH, BFG und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 26 Abs 1 BAO; § 2 K-ZWAG immo aktuell 2021/43

Kein „Wohnsitz“ mangels tatsächlicher Benützung

VwGH 13. 7. 2021, Ra 2021/13/0080

Das „Innehaben“ einer Wohnung allein genügt [...] noch nicht, einen Wohnsitz zu begründen. Das „Innehaben“ muss vielmehr „unter Umständen“ erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde (vgl auch VwGH 11. 11. 2010, 2010/17/0070).

Sachverhalt: Der Mitbeteiligte besaß neben seinem Hauptwohnsitz (an einem landwirtschaftlichen Betrieb) in der Gemeinde M in 60 m Entfernung zu seinem Hauptwohnsitz eine weitere Liegenschaft, welche er vor Jahren als zukünftiges „Auszughaus“ oder zur Erbabfertigung für weichende Kinder käuflich erworben hatte. Er brachte vor, die Liegenschaft werde von ihm selbst nicht benutzt, allerdings in den Sommermonaten zeitweise an Urlaubs- und Feriengäste vermietet. Der Bürgermeister der Gemeinde M schrieb dem Mitbeteiligten für diese Liegenschaft Kärntner Zweitwohnsitzabgabe vor, dagegen wandte sich dieser mit Berufung an den Gemeindevorstand und nach Abweisung dieser Berufung mittels Beschwerde an das LVwG Kärnten, welches den Bescheid ersatzlos aufhob, weil kein Wohnsitz iSd § 26 BAO (Voraussetzung für das Vorliegen eines abgabepflichtigen Zweitwohnsitzes) in der Liegenschaft begründet worden sei. Dagegen wandte sich der Gemeindevorstand der Gemeinde M mit außerordentlicher Amtsrevision an den VwGH, welcher diese als unbegründet abwies.

Rechtliche Beurteilung: [...] In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Entwurf eines Gesetzes über die Erhebung einer Abgabe von Zweitwohnsitzen (2V-LG-205/59-2005) wurde [...] ua ausgeführt (Seiten 3, 7 f):

„Aus § 26 Bundesabgabenordnung bzw § 24 Kärntner Landesabgabenordnung geht hervor, dass jemand einen Wohnsitz dort hat, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf hindeuten, dass er sie beibehalten und benutzen wird. Demnach sind nur solche Wohnungen, die für längere Dauer zur Verfügung stehen und auch für eigene Wohnzwecke neben dem Hauptwohnsitz genutzt werden können, Zweitwohnsitze. Als Besteuerungsgegenstand kommen demnach insb Ferienwohnungen und -häuser in Betracht. Nicht umfasst sind hingegen Wohnungen, die dem Eigentümer nicht als Wohnsitz, sondern ausschließlich zu Erwerbszwecken oder als Kapitalanlage dienen, somit langfristig vermietete Wohnungen und leerstehende (unmöblierte) Wohnungen [...].“

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzen zu können (VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0299). Die polizeiliche An- und Abmeldung (§ 1 Abs 1 Meldegesetz) ist nicht entscheidend (VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041).

Eine ununterbrochene tatsächliche Benutzung ist nicht nötig (VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0299); es reicht aus, wenn die Wohnung jährlich mehrere Wochen (2 bis 3 Monate) benutzt wird (vgl VwGH 4. 12. 1969, 0310/69; 20. 6. 1990, 89/16/0020). Beschränkt sich die Vermietung der inländischen Wohnung an Feriengäste auf Bruchteile eines Jahres und hat der Vermieter rechtlich und tatsächlich die Möglichkeit, nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen, hat er einen Wohnsitz im Inland (VwGH 4. 11. 1980, 3235/79).“

[...] Strittig ist [...], ob der Mitbeteiligte [...] einen – weiteren – Wohnsitz begründet hat (§ 2 Abs 3 K-ZWAG).

Voraussetzung für einen Wohnsitz ist [...] zum einen das „Innehaben“ einer Wohnung. Dieses „Innehaben“ muss zum anderen unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse (vgl VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0133).

Unter dem „Innehaben“ einer Wohnung ist die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über diese Wohnung zu verfügen, insb sie für den Wohnbedarf jederzeit benutzen zu können, zu verstehen. Es ist dabei nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird (vgl VwGH 5. 3. 2020, Ra 2019/15/0145). Ein derartiges Innehaben einer Wohnung durch den Mitbeteiligten liegt betreffend das strittige Objekt vor.

Das „Innehaben“ einer Wohnung allein genügt jedoch – wie bereits ausgeführt – noch nicht, einen Wohnsitz zu begründen. Das „Innehaben“ muss vielmehr „unter Umständen“ erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde (vgl auch VwGH 11. 11. 2010, 2010/17/0070). Die „Umstände“ müssen objektiver Natur, dh durch das äußerlich wahrnehmbare Verhalten des Steuerpflichtigen erkennbar sein. Auf die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen kommt es nicht an (vgl VwGH 25. 9. 1973, 0111/73; 20. 6. 1990, 89/16/0020).

Aus einer fallweisen Benützung einer Wohnung kann allenfalls abgeleitet werden, dass die Wohnung unter Umständen innegehabt wird, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benützt wird (vgl VwGH 5. 9. 1969,

0698/69, VwSlg 3947/F; 4. 12. 1969, 0310/69; vgl auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073).

Im vorliegenden Fall wurde aber das strittige Objekt nach den Sachverhaltsannahmen des Verwaltungsgerichts und dem von der belangten Behörde (auch in der Revision) nicht in Frage gestellten Vorbringen des Mitbeteiligten von diesem nie zu Wohnzwecken genutzt. Das Objekt wurde vor Jahren mit dem Verwendungszweck als Auszughaus oder zur Erbabfertigung angeschafft. Daraus können keine Umstände objektiver Natur abgeleitet werden, die darauf schließen ließen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Eine Anschaffung für Zwecke einer Erbabfertigung würde – entsprechend der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage hervorleuchtenden Absicht des Gesetzgebers – einen Wohnsitz ausschließen, da es sich um eine bloße Kapitalanlage handelte. Die Absicht, diese Wohnung in fernerer Zukunft allenfalls als Auszughaus zu benutzen, führt ebenfalls nicht zur Beurteilung dieser Wohnung als gegenwärtiger Wohnsitz (vgl VwGH 12. 3. 1974, 1947/73, VwSlg 4655/F). [...]

Anmerkung

Das Erkenntnis des VwGH betraf die Vorschreibung der Kärntner Zweitwohnsitzabgabe, ist aber vor allem im Hinblick auf seine Aussagen zum Wohnsitzbegriff des § 26 Abs 1 BAO interessant. Der VwGH hatte in einem rezenten Erkenntnis ausgesprochen, dass es für die Annahme eines Wohnsitzes nicht Voraussetzung ist, dass etwa eine Wohnung für eine gewisse Mindestdauer (pro Jahr) auch genutzt wird (VwGH 5. 3. 2020, Ra 2019/15/0145, immo aktuell 2020/19, 130 [Anm Kampitsch]). Es sei überhaupt nicht entscheidend, in welchem zeitlichen Ausmaß eine Wohnung tatsächlich genutzt wird. Nunmehr wird diese Rechtsprechung weiter konkretisiert: So ist zwar – nach dem zuvor erwähnten Erkenntnis – die Annahme eines Wohnsitzes bei geringer Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke nicht ausgeschlossen, es kommt allerdings schon dem Gesetzeswortlaut nach darauf an, dass auch objektive Umstände darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benützt wird (so auch Zorn, VwGH zum Wohnsitz bei bloß vorübergehender Wohnungsnutzung, RdW 2020, 380 [381]). Bei Beurteilung des Vorliegens dieser objektiven Umstände ist eine – wenn auch nur fallweise – Nutzung zu berücksichtigen. Im gegenständlichen Sachverhalt lag hingegen überhaupt keine Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke vor, diese war als Kapitalanlage bzw Auszughaus angeschafft worden. Aus diesen Elementen können, wenngleich die Innehabung der Wohnung außer Streit stand, nach den Aussagen des VwGH keine Umstände abgeleitet werden, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Dementsprechend können Wohnungen, die zB ausschließlich aus

Gründen der Kapitalanlage erworben werden (sogenannte Anleger- oder Vorsorgewohnungen) und vom Steuerpflichtigen nicht genutzt werden (und vielleicht auch nicht vermietet werden), keine Wohnsitze iSd § 26 Abs 1 BAO begründen. Wenngleich der VwGH betont, dass es auf die subjektive Absicht des Eigentümers nicht ankäme, zieht er die Motivation des Mitbeteiligten (Anschaffung als Auszughaus bzw für die Erbabfertigung) im Rahmen der Begründung seiner Abweisung heran. Das Erkenntnis steht des Weiteren auch in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Zweitwohnsitzverordnung (siehe dazu bereits immo aktuell 2020/19, 130 [131] [Anm Kampitsch]).

Andreas Kampitsch

§ 6 Abs 2 UStG;
§ 28 Abs 38 Z 1 UStG

immo aktuell 2021/44

Kauf auf Vermieterseite begründet ein neues Mietverhältnis

VwGH 20. 10. 2021, Ra 2019/13/0084

Durch die Änderung in der Person des Vermieters – durch den Verkauf des vermieteten Grundstücks – [hat] das Mietverhältnis zwischen dem Altmietler und dem neuen Vermieter [...] iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG nach dem 31. 8. 2012 begonnen, womit § 6 Abs 2 UStG idF vor dem 1. StabG 2012 auf die Vermietungsumsätze [...] nicht mehr zur Anwendung kommt. Das Vorliegen eines „neuen“ Miet- oder Pachtverhältnisses iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG kann nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es zivilrechtlich zu einem Eintritt einer anderen Person – auf Vermieter- oder auf Mieterseite – in den bestehenden Miet- oder Pachtvertrag kommt.

Sachverhalt: Die WB-GmbH, deren Geschäftsgegenstand die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist, kaufte mit Vertrag vom 7. 5. 2014 ein Grundstück mit einem größeren Bürogebäude und machte die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer sowie laufende Umsatzsteuerbeträge zur Gänze als Vorsteuer geltend. Bei einer im Jahr 2015 bei der WB-GmbH durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung wurde ua festgestellt, dass das Bürogebäude im Zeitpunkt des Kaufs im Ausmaß von rund 3,58 % der Gesamtfläche an Unternehmen, die überwiegend „unecht“ umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen, vermietet war. Aufgrund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, in denen es ua die auf jene Flächen, die an überwiegend „unecht“ umsatzsteuerfreie Leistungen erbringende Unternehmen vermietet waren, entfallenden Vorsteuern – somit in einem Ausmaß von 3,58 % – nicht berücksichtigte, und begründete dies mit dem Vermieterwechsel aufgrund des Ankaufs des Bürogebäudes, weshalb die Option gem § 6 Abs 2 UStG, die Vermietung insoweit (hinsichtlich der 3,58 %) als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, nicht mehr ausgeübt werden könne.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde beantragte die WB-GmbH die Berücksich-

tigung des gesamten Vorsteuerbetrags und brachte ua vor, durch den Kauf des Grundstücks zivilrechtlich in die bestehenden Mietverträge eingetreten zu sein. Da das UStG keine Regelungen dazu enthalte, habe sich auch das steuerliche Verständnis an der zivilrechtlichen Regelung zu orientieren und es sei von einem unveränderten Bestand der Mietverhältnisse auszugehen. Damit käme weiterhin § 6 Abs 2 UStG idF vor dem 1. StabG 2012 zur Anwendung, womit die Ausübung der Option nach dieser Bestimmung auch für den Mitbeteiligten als neuen Vermieter zulässig sei. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab. Das BFG gab der Beschwerde Folge und sprach aus, dass eine Revision an den VwGH gem Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig sei. Dagegen richtete sich die Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es liege keine Rechtsprechung des VwGH zur hier entscheidungswesentlichen Frage vor, ob es bei einem – infolge eines Verkaufs des vermieteten Grundstücks erfolgten – Vermieterwechsel durch Eintritt des Käufers als Einzelrechtsnachfolger in die bestehenden Mietverträge des Verkäufers zu einer Fortsetzung oder zu einem Neubeginn der Mietverhältnisse iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG komme. Der VwGH ließ die Revision zu und hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Mit der Einschränkung der Option zur Steuerpflicht hat der Gesetzgeber eine (von ihm unerwünschte) steuerliche Gestaltungsmöglichkeit beseitigt, die darin bestand, dass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer durch die „Vorschaltung einer Errichtungsgesellschaft“ zunächst den vollen Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten eines Betriebsgebäudes geltend machen konnte und nach zehnjähriger steuerpflichtiger Vermietung, in denen nur ein Teil des Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten durch die zehnjährige steuerpflichtige Vermietung ausgeglichen wurde, zur Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze „rückoptierte“ oder das Betriebsgebäude unecht steuerbefreit veräußerte, ohne dass eine Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zu erfolgen hatte (vgl die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012, ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 3, 23 f). [...]

Nach der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG ist § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz UStG idF 1. StabG 2012 hinsichtlich § 6 Abs 1 Z 16 UStG auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, „die nach dem 31. August 2012 beginnen“ (sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde). In den ErlRV zum 1. StabG 2012 wird zum Inkrafttreten der Neuregelung (gem § 28 Abs 38 UStG) ausgeführt, dass „bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fallen“, wobei dies „zur Vermeidung von Härten“ diene. Nach dem Wortlaut der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG ist sohin der Beginn des Miet- oder Pachtverhält-

nisses entscheidend (vgl dazu VwGH 3. 4. 2019, Ro 2018/15/0012). Wie in der Amtsrevision zutreffend ausgeführt wird, knüpft das Gesetz nicht an den (zivilrechtlichen) Vertragsabschluss an [...]. Dies zeigt sich deutlich im Vergleich mit der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 2 UStG – zur Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums bei Grundstücken auf 20 Jahre gem § 12 Abs 10 UAbs 3 und 4 UStG –, bei der iZm vermieteten Grundstücken ausdrücklich auf den „Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung)“ abgestellt wird [...]. Die in der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG normierte „Einschränkung“ der Anwendbarkeit der geänderten Bestimmungen auf „neue“ – nach dem 31. 8. 2012 begonnene – Miet- und Pachtverhältnisse sollte nach den Gesetzesmaterialien lediglich zur „Vermeidung von Härten“ dienen. Damit wollte der Gesetzgeber offenkundig verhindern, dass die neue Rechtslage für zum normierten Stichtag bestehende Miet- und Pachtverhältnisse ohne weiteres Zutun der betroffenen Parteien zur Anwendung gelangt. Nur in derartigen Fällen könnte überhaupt eine „Härte“ darin erblickt werden, dass bei unverändertem Bestand – und unveränderten Parteien – des Miet- und Pachtverhältnisses mit Inkrafttreten der geänderten Rechtslage die Ausübung der Option gem § 6 Abs 2 UStG nicht mehr möglich wäre [...]. Es kann dem Gesetzgeber angesichts des mit der Neuregelung des § 6 Abs 2 letzter Satz UStG verfolgten klaren Ziels der Vermeidung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen allerdings nicht zugesonnen werden, die Anwendbarkeit der neuen Rechtslage auch dann ausschließen zu wollen, wenn nach dem Inkrafttretensstichtag – und somit im Wissen um die geänderte Rechtslage – Dispositionen getroffen werden, die sich auf das Miet- oder Pachtverhältnis auswirken.

Das Vorliegen eines „neuen“ Miet- oder Pachtverhältnisses iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG kann nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es zivilrechtlich zu einem Eintritt einer anderen Person – auf Vermieter- oder auf Mieterseite – in den bestehenden Miet- oder Pachtvertrag kommt (zur Ausnahme im Fall des Mieterwechsels bei eintretender zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge aufgrund einer Konzernverschmelzung siehe VwGH 3. 4. 2019, Ro 2018/15/0012 [...]). Auch wenn – wie im vorliegenden Revisionsfall – bei Veräußerung eines vermieteten Grundstücks der Käufer gem § 1120 ABGB „zwingend“ in den Bestandsvertrag eintritt, kann die Anwendbarkeit des mit dem 1. StabG 2012 geänderten § 6 Abs 2 UStG in einem solchen Fall nicht als „Härte“ angesehen werden, weil der Käufer seine Dispositionen (Investitionsentscheidung) bereits im Wissen um die neue Rechtslage getroffen hat (vgl OGH 20. 10. 2020, 1 Ob 165/20a, in dem bei Anwendbarkeit des geänderten § 6 Abs 2 UStG ein auf

§ 30 UStG gestützter Ersatzanspruch eines Käufers mangels Schutzwürdigkeit verneint wird).

Es ist vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der geänderten Bestimmungen nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber in einem solchen Fall – Verkauf eines vermieteten Grundstücks nach Inkrafttreten der neuen Rechtslage – die Anwendbarkeit der bis zum 1. StabG 2012 geltenden Rechtslage weiterhin vorsehen wollte. Ein derartiges Verständnis der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG (des Tatbestandsmerkmals des Beginns des Miet- oder Pachtverhältnisses), das auf eine formale Anknüpfung an das Zivilrecht hinauslief und damit eine weitgehende Gestaltbarkeit zur Folge hätte, würde eine zeitlich nicht absehbare Perpetuierung gerade jener Zustände bewirken, die der Gesetzgeber beseitigen wollte („unerwünschte Gestaltungen“). Dieses Ergebnis stünde damit im klaren Widerspruch zum Ziel, das mit der Änderung der betreffenden Bestimmungen erreicht werden sollte.

Vor diesem Hintergrund ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Revisionsfall durch die Änderung in der Person des Vermieters – durch den Verkauf des vermieteten Grundstücks – das Mietverhältnis zwischen dem Altmietler und dem neuen Vermieter (Mitbeteiligten) iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG nach dem 31. 8. 2012 begonnen hat, womit § 6 Abs 2 UStG idF vor dem 1. StabG 2012 auf Vermietungsumsätze des Mitbeteiligten nicht mehr zur Anwendung kommt. [...]

Anmerkung

Für die Anwendung des § 6 Abs 2 UStG idF 1. StabG 2012 ist nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG bei Vermietungen iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG maßgeblich, wann das Miet- und Pachtverhältnis begonnen hat (mit einer Ausnahme für errichtete Gebäude). Ausschlaggebend ist nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 nicht der Vertragsabschluss, sondern die faktische Begründung des Miet- oder Pachtverhältnisses (Innuzugnahme des Gebäudes oder Gebäudeteils; vgl auch Rz 899c UStR). Nach Ansicht des BMF begründet ein Wechsel auf Mieter- oder Vermieterseite für Umsatzsteuerzwecke – ausgenommen bei Gesamtrechtsnachfolge (vgl VwGH 3. 4. 2019, Ro 2018/15/0012; siehe immo aktuell 2019/28) oder Unternehmeridentität bei Umgründungen – ein neues Miet- bzw Pachtverhältnis (vgl Rz 899c UStR).

Im gegenständlichen Fall erwarb die WB-GmbH das Mietobjekt und trat zivilrechtlich in die bestehenden Mietverhältnisse ein. Nach Ansicht des VwGH bewirkt dies einen „Neubeginn“ des Miet- oder Pachtverhältnisses iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG. Auf die Auslegung des „Beginns eines Miet- oder Pachtverhältnisses“ und die in den ErlRV zum 1. StabG 2012 hierfür angeführte Maßgeblichkeit der Innuzugnahme geht der VwGH allerdings nicht näher ein

(kritisch daher auch G. Lang, VwGH: Neues Mietverhältnis bei Asset Deal, SWK 34/2021, 1435 [1438]). Er begründet seine Rechtsansicht vielmehr mit der Intention der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG, wonach die „Einschränkung“ der Anwendbarkeit der geänderten Bestimmungen auf „neue“ – nach dem 31. 8. 2012 begonnene – Miet- und Pachtverhältnisse „Härten“ vermeiden soll. Eine Härte in diesem Sinne liegt nach Ansicht des VwGH vor, wenn die neue Rechtslage für zum normierten Stichtag bestehende Miet- und Pachtverhältnisse ohne weiteres Zutun der betroffenen Parteien zur Anwendung gelangt (somit „bei unverändertem Bestand – und unveränderten Parteien – des Miet- und Pachtverhältnisses“). Werden hingegen Dispositionen getroffen (zB Kauf einer vermieteten Immobilie), die sich auf das Miet- oder Pachtverhältnis auswirken, könne von einer „Härte“ nicht ausgegangen werden. Der Käufer treffe seine Investitionsentscheidung im Wissen um die neue Rechtslage (siehe auch Ecker/Epply/Rössler/Schwab, UStG 1994 [62. Lfg, 2020] § 6 Abs 2 Rz 108/1, wonach der neue Vermieter nicht schutzwürdig sei). Andererseits hat der VwGH im Erkenntnis vom 3. 4. 2019, Ro 2018/15/0012, in Bezug auf eine Verschmelzung auf Mieterseite ausgeführt, dass „[d]ie Änderung der Parteien [...] aber nichts am weiterhin aufrechten Bestand des Mietverhältnisses [ändert]. Wenn sohin § 28 Abs 38 UStG auf ‚Miet- und Pachtverhältnisse‘ verweist und dazu keine Einschränkungen im Hinblick auf die Vertragsparteien vorsieht, ist davon auszugehen, dass es bei Verschmelzungen ausschließlich auf das Weiterbestehen des Vertragsverhältnisses ankommt.“ Ein gewisser Widerspruch zum vorliegenden Erkenntnis (siehe G. Lang, SWK 34/2021, 1435 [1439]) ist nicht von der Hand zu weisen, auch wenn sich die Aussagen im Erkenntnis vom 3. 4. 2019 ausdrücklich auf Verschmelzungen beschränkten (siehe Zorn, VwGH zur USt: Kein „neuer“ Mietvertrag bei Übergang der Mieterstellung durch Verschmelzung, RdW 2019, 350 [351]) und ein Mieterwechsel betroffen war. Auch das BFG (6. 5. 2019, RV/7101631/2016) bezog sich im angefochtenen Erkenntnis begründend auf diese Aussagen des VwGH (vgl Mayr, Umsatzsteuer-Update Juli 2019, SWK 20/21/2019, 873 [878]). Der VwGH führt zwar im vorliegenden Erkenntnis unter Verweis auf das Erkenntnis vom 3. 4. 2019 aus, dass der Beginn des Miet- oder Pachtverhältnisses entscheidend sei, weitere Erwägungen dazu werden aber nicht aufgegriffen.

In der Literatur wird vertreten, dass in Bezug auf die tatsächliche Innuzugnahme (als Auslöser für ein neues Miet- oder Pachtverhältnis aus steuerlicher Sicht) auf die Nutzung des Mietobjekts durch den Mieter abzustellen ist (vgl ua Rattinger in Melhardt/Tumpel, UStG³ [2021] § 6 Rz 509c; Denk, Die Wohnungseigentümergeinschaft im Umsatzsteuerrecht [2020] 230 f; Kanduth-Kristen in Berger et al, UStG-ON^{3,00} [2018] § 6 Rz 502; G. Lang, Neu-

regelung der Optionsmöglichkeit bei Geschäftsraummieten, SWK 17/2013, 792 [794]; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Klarstellung zu den umsatzsteuerlichen Änderungen bei Grundstücken, SWK 27/2012, 1167 [1174 f]). Ein Wechsel auf Vermieterseite würde bei diesem Verständnis kein neues Miet- oder Pachtverhältnis begründen (vgl. auch *G. Lang*, SWK 34/2021, 1435 [1437 f]). Der VwGH setzt sich damit nicht auseinander und lehnt zudem das Abstellen auf den zivilrechtlichen Eintritt in das Mietverhältnis „vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der geänderten Bestimmungen ab, weil [e]in derartiges Verständnis der Inkrafttretensbestimmung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG (des Tatbestandsmerkmals des Beginns des Miet- oder Pachtverhältnisses), das auf eine formale Anknüpfung an das Zivilrecht hinausliefere und damit eine weitgehende Gestaltbarkeit zur Folge hätte, [...] eine zeitlich nicht absehbare Perpetuierung gerade jener Zustände bewirken [würde], die der Gesetzgeber beseitigen wollte („unerwünschte Gestaltungen“).

Geklärt ist nunmehr, dass der VwGH bei einem Vermieterwechsel infolge Kaufs einer vermieteten Liegenschaft nach dem 31. 8. 2012 von der Anwendung des § 6 Abs 2 UStG idF 1. StabG 2012 ausgeht. Bedauerlich ist allerdings, dass er sich mit der Auslegung des nach der Inkrafttretensbestimmung maßgeblichen Tatbestandsmerkmals des Beginns des Miet- und Pachtverhältnisses nicht auseinandersetzt und einen gänzlich anderen Begründungszugang wählt als im Erkenntnis vom 3. 4. 2019. Konkretere Aussagen zur Frage des Beginns des Miet- oder Pachtverhältnisses bei einem Vermieterwechsel wären wünschenswert gewesen.

Auf Basis der vorliegenden Entscheidung liegt es nahe, ein „neues“ Mietverhältnis iSd Übergangsvorschrift des § 28 Abs 38 Z 1 UStG auch dann anzunehmen, wenn etwa infolge eines Unternehmenskaufs der Mietvertrag gem § 38 UGB auf den Erwerber (Mieter) übergeht und der Vermieter nicht binnen drei Monaten widerspricht, sohin nicht der Vermieter, sondern der Mieter wechselt (vgl. Rz 24 des Erkenntnisses). Problematisch ist diese Rechtsfolge dann, wenn dem Erwerber gem § 12a MRG (im Vollanwendungsbereich des MRG) ein gesetzliches Eintrittsrecht in den Mietvertrag zusteht, dem Vermieter allerdings aufgrund der Regelung des § 28 Abs 38 Z 1 UStG eine Option zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung nicht (mehr) möglich ist. Diesfalls dürfte der Vermieter – so der VwGH in einem solchen Fall mangels Dispositionsmöglichkeit in der Anwendung der Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 nicht eine erhebliche Härte erblicken sollte – auf die Bestimmung des § 30 UStG angewiesen sein, um den entsprechenden Vorsteuerschaden durch Einhebung eines USt-Äquivalents zu mindern. Inwieweit § 30 UStG im Vollanwendungsbereich des MRG überhaupt anwendbar ist (bzw. inwieweit die Anwendung zwingenden Einschränkungen des MRG zur Mietzinsbildung unterliegt), ließ der OGH in seiner auch vom

VwGH angesprochenen Entscheidung vom 20. 10. 2020, 1 Ob 165/20a, allerdings ausdrücklich offen (*Dobler*, Umsatzsteuer-Äquivalent bei Vermieterwechsel nach Wegfall der Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung, *immolex* 2021, 7).

Sabine Kanduth-Kristen

§§ 2, 28 EStG

immo aktuell 2021/45

Unentgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss unter Ehegatten

VwGH 20. 10. 2021, Ra 2021/15/0008

In der bloßen Aufrechterhaltung eines bestehenden ([...] zudem mietrechtlich grundsätzlich unkündbaren) langfristigen Mietvertrags liegt keine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten, die für eine relevante Änderung der bisherigen steuerlichen Verhältnisse und damit eine veränderte Einkünftezurechnung spricht (vgl. [...] VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174).

Sachverhalt: Der Revisionswerber erwarb im März 2015 eine Wohnung, die er ab November 2015 für zehn Jahre vermietete. Im März 2016 räumte er seiner Ehefrau ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht für ebenfalls zehn Jahre an der Wohnung ein. Im April 2016 unterbreitete die Ehefrau dem bisherigen Mieter ein Mietanbot, welches dieser durch Zahlung der Miete an die Ehefrau annahm. Das Finanzamt erkannte den Zuwendungsfruchtgenuss nicht an und führte aus, dass keine Grundbucheintragung des Fruchtgenusses erfolgt sei und der Ehegattin auch kein Belastungs- und Veräußerungsverbot zustehe. Die Ehefrau habe keine Möglichkeit gehabt, auf die Vermietung Einfluss zu nehmen. Die Einkünfte seien daher weiterhin dem Ehemann zuzurechnen und bei diesem der Einkommen- und Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das BFG als unbegründet ab und ließ die Revision an den VwGH nicht zu. Das BFG wählte allerdings einen teilweise anderen Begründungspfad als das Finanzamt: So seien durch den notariell beglaubigten Dienstbarkeitsvertrag die Kriterien der Angehörigenjudikatur (Publizität und klarer sowie eindeutiger Inhalt) erfüllt. Die Einkünfte seien der Ehegattin jedoch dennoch nicht zuzurechnen, da dieser die Einkünftequelle nicht übertragen worden sei, weil mit dem ursprünglichen Mieter kein neues Mietverhältnis begründet worden sei, da die wesentlichen Parameter wie die Mietdauer, Mietzins etc bereits vorgegeben waren. Mangels unternehmerischer Initiative sei der Ehefrau die Einkünftequelle folglich nicht übertragen worden. Gegen das Erkenntnis des BFG wandte sich der Ehemann mittels außerordentlicher Revision an den VwGH. Dieser wies die Revision als unzulässig zurück.

Rechtliche Beurteilung: [...] Einkünfte werden einer Person zugerechnet, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das „Unternehmerisiko“ trägt. Eine fruchtgenussberechtigte Person

muss – sollen ihr die Einkünfte zugerechnet werden – neben der Tragung der Aufwendungen iZm dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünftezielung Einfluss nehmen können, indem sie am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 22. 10. 2015, 2012/15/0146; 20. 3. 2014, 2011/15/0174; siehe auch VwGH 26. 11. 2015, 2012/15/0152; 4. 9. 2014, 2011/15/0135; 25. 7. 2013, 2011/15/0151, 0152).

In der bloßen Aufrechterhaltung eines bestehenden (nach den unwidersprochenen Feststellungen des BFG zudem mietrechtlich grundsätzlich unkündbaren) langfristigen Mietvertrags liegt keine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten, die für eine relevante Änderung der bisherigen steuerlichen Verhältnisse und damit eine veränderte Einkünftezurechnung spricht (vgl. nochmals VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174).

Dabei ist es – entgegen der Ansicht der Revision – unerheblich, in welcher Form eine solche Aufrechterhaltung des bestehenden Mietvertrags (Vertragseintritt in den bestehenden Vertrag oder formaler Neuabschluss zu den gleichen Konditionen) erfolgt, denn für die steuerliche Beurteilung der tatsächlichen Übertragung einer Einkunftsquelle ist nicht die äußere rechtliche Form, sondern allein die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich (vgl. VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0151).

In der Revision wird auch nicht aufgezeigt, dass die Fruchtgenussberechtigte iZm der gegenständlichen Vermietung in anderer Weise eine aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben entfaltet hätte, die für eine Zurechnung der aus dieser Vermietung resultierenden Einkünfte an sie sprechen würde.

Bei dieser festgestellten Sachlage kann dem BFG nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es fallbezogen davon ausgegangen ist, dass sich die gegenständliche unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechts durch den Revisionswerber an seine Ehefrau in steuerlicher Hinsicht lediglich als eine unbeachtliche Einkommensverwendung darstellt, bei der der Revisionswerber als Inhaber der Einkunftsquelle die aus dieser Quelle fließenden, ihm zuzurechnenden Einkünfte im Voraus seiner Ehefrau abgetreten hat. [...]

Anmerkung

Der unentgeltliche Zuwendungsfruchtgenuss, der zur sogenannten „Progressionsglättung“ (durch Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einen niedrigbesteuerten Angehörigen) eingesetzt werden kann (vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht [2005] Rz 1), wird von der Finanzverwaltung zunehmend kritisch gesehen. Im vorliegenden Fall wurden zwar – im Hinblick auf

seine Begründung – alle auch in den EStR (Rz 111) vorgesehenen Formalkriterien eingehalten, der Fruchtgenussberechtigten war es aber faktisch gar nicht möglich, auf die Vermietung Einfluss zu nehmen. Nach den Feststellungen des BFG war die Ehefrau nämlich aufgrund der gesetzlichen Regelungen zur Aufrechterhaltung des Mietvertrags gezwungen, konnte also zumindest für die Dauer des Mietvertrags (die im Wesentlichen mit der Dauer der Einräumung des Fruchtgenussrechts übereinstimmte) gar nicht unternehmerisch tätig werden und über die Einnahmen disponieren. Es ist zwar für die Übertragung der Einkunftsquelle nicht notwendigerweise erforderlich, dass eine Dispositionsbefugnis über die Einnahmen (dh über den Abschluss neuer Mietverträge) besteht; die Unternehmerinitiative könnte auch durch Einwirkung auf die Ausgabenseite (etwa durch das Treffen von Investitions- und Reparatur- oder Instandhaltungsentscheidungen) hergestellt werden (vgl. mwN *Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen [2019] Rz 373 ff). Diesbezüglich hält der VwGH allerdings fest, dass keine Sachverhalte aufgezeigt wurden, wonach die Fruchtgenussberechtigte auf andere Weise am Wirtschaftsleben teilgenommen hätte, dh, auch eine ausgabenseitige Disposition dürfte nicht vorgelegen haben.

Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 1, 2 und 3 EStG immo aktuell 2021/46

Grundstücksübertragung von den Eltern an die Tochter gegen Ausgleichszahlungen

VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015

Erfolgte eine Verfügung teils entgeltlich, teils unentgeltlich, ist [...] nach dem Hauptzweck und Gesamtcharakter des Geschäfts zu beurteilen, ob Unentgeltlichkeit vorliegt. Weicht allerdings der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25 % vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ab, und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist für die Frage der ertragssteuerlichen [sic!] Behandlung in der Regel von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Sachverhalt: Der Revisionswerber und seine Ehefrau übertrugen eine jeweils zur Hälfte in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft (Wohnhaus) mit einem in Form eines Notariatsaktes errichteten „Schenkungsvertrag“ vom 3. 10. 2016 an ihre gemeinsame Tochter. Im Gegenzug räumte die Tochter ihren Eltern ein Wohnungsgebrauchsrecht an sämtlichen Räumlichkeiten und ein Fruchtgenussrecht am gesamten Garten und den vorhandenen Obstbäumen ein und verpflichtete sich darüber hinaus, an ihre drei Geschwister Ausgleichszahlungen in Höhe von jeweils 211.044,70 € bis spätestens 31. 10. 2016 zu leisten. Weiters wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Revisionswerbers und seiner Ehefrau vereinbart. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags vom 3. 10. 2016 hatte die Liegenschaft

(abzüglich des Werts des den Eltern eingeräumten Wohn- und Fruchtgenussrechts) einen Verkehrswert von 844.178 €. Mit Notariatsakt ebenfalls vom 3. 10. 2016 wurde ein partieller Pflichtteilsverzichtsvertrag abgeschlossen, wonach die Tochter und ihre drei Geschwister auf ihren jeweiligen gesetzlichen Pflichtteilsanspruch gegenüber dem Revisionswerber und dessen Ehefrau hinsichtlich der streitgegenständlichen Liegenschaft verzichteten. Mit Überweisungsaufträgen vom 4. 10. 2016 bezahlte die Tochter aus ihrer eigenen Vermögenssphäre jeweils 211.044,70 €, gesamt sohin 633.134,10 €, an ihre drei Geschwister. [...]

Mit Bescheid vom 19. 1. 2018 setzte die belangte Behörde gegenüber dem Revisionswerber als Veräußerer der Liegenschaft die Einkommensteuer für das Jahr 2016 fest und wies dabei – erklärungsgemäß auf der Basis einer für „Altvermögen“ ermittelten Bemessungsgrundlage – einen Betrag von 20.595,15 € als „Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 30 %)“ aus. Im angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde des Revisionswerbers teilweise Folge und änderte den angefochtenen Bescheid gem § 279 BAO dahingehend ab, dass es die Höhe der festgesetzten Abgabe auf 10.542,25 € reduzierte. Begründend führte es aus, dass keine gemischte Schenkung vorliege, die als unentgeltlich einzustufen sei, sondern eine entgeltliche Übertragung eines Grundstücks im Rahmen eines Veräußerungsgeschäfts. Für die Annahme einer als unentgeltlich einzustufenden, gemischten Schenkung müsse in einem ersten Prüfungsschritt ein offenes bzw. krasses Wertmissverhältnis der gemeinen Werte der Leistung und Gegenleistung (objektives Element) vorliegen. Bejahendenfalls sei in einem zweiten Prüfungsschritt ein zumindest teilweises „Bereichernwollen“ (subjektives Element) zu prüfen, wobei dieses zwischen nahen Angehörigen vermutet werde. Von einer gemischten Schenkung sei nur dann auszugehen, wenn sowohl das objektive als auch das subjektive Element erfüllt seien. Zur Feststellung des Vorliegens eines offenen Wertmissverhältnisses leitete das BFG aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG einen Überwiegendungsgrundsatz ab. Da gegenständlich Ausgleichszahlungen in einer Höhe von 75 % des Verkehrswerts der Liegenschaft zu leisten gewesen seien, die aufgrund des eindeutigen Überwiegens der entgeltlichen Komponente die Annahme eines „offenbaren“ bzw. „krassen“ Wertmissverhältnisses nicht zulasse, würde es an einer wesentlichen Voraussetzung für eine als unentgeltlich einzustufende, gemischte Schenkung mangeln. Allerdings seien die aus der Liegenschaftsübertragung resultierenden Einkünfte nur zur Hälfte dem Revisionswerber zuzurechnen, da die Liegenschaft jeweils zur Hälfte im Eigentum des Revisionswerbers und seiner Ehefrau gestanden sei, weshalb der Beschwerde teilweise Folge gegeben wurde. Die Revision ließ das BFG zu, weil zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Grundstücksübertragung durch einen potenziellen Erblasser auf einen künftigen Erben, der zu Ausgleichszahlungen an Dritte verpflichtet sei, einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang darstelle, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege. Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision, zu deren Zulässigkeit geltend gemacht wird, dass insb für den Fall, dass die

Ausgleichszahlungen in gleicher Höhe an erb- und pflichtteilsberechtigte Geschwister geleistet werden, mit denen der elterliche Schenkungswille implementiert werde, keine Judikatur des VwGH vorliege. Im Übrigen sei die Revision auch schon deshalb zuzulassen, weil die Judikatur des VwGH zur gemischten Schenkung im Allgemeinen noch zu § 30 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG, BGBl I 2012/22, ergangen sei. Der VwGH wies die Revision als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG ist die Veräußerung von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Zur Frage des Vorliegens einer „Veräußerung“ bei einem gemischten Rechtsgeschäft stellt das BFG auf die Regelung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG idF StRefG 2000, BGBl I 1999/106, ab. Damit hat es die Rechtslage verkannt, weil § 20 Abs 1 Z 4 EStG nicht die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften normiert, sondern lediglich ein Abzugsverbot festlegt. Zur Genese der genannten Bestimmung ist Folgendes zu berücksichtigen: Im Geltungsbereich des EStG 1972 war bei Renten, die iZm der Übertragung von Wirtschaftsgütern vereinbart wurden, zwischen Gegenleistungsrenten einerseits und Zuwendungsrenten andererseits unterschieden worden, wobei bei Letzteren zwischen außerbetrieblichen Versorgungsrenten und Unterhaltsrenten unterschieden wurde [...]. Versorgungsrentenzahlungen waren gem § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1972 als Sonderausgaben abzugsfähig (VwGH 19. 9. 1989, 88/14/0174); beim Rentenempfänger lagen Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG vor. Unterhaltsrentenzahlungen waren hingegen gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG nicht abzugsfähig und beim Empfänger nicht steuerbar [...]. Mit Erkenntnis vom 26. 1. 1999, 98/14/0045, sprach der VwGH zur Versorgungsrente [...] aus: *„Der VwGH sieht sich jedoch nicht veranlasst, diese Rechtsprechung im Geltungsbereich des EStG 1988 aufrechtzuerhalten. Wird ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die als angemessene Gegenleistung angesehen werden kann, dann liegt eine Gegenleistungsrente vor. Wird hingegen ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die nicht als angemessene Gegenleistung qualifiziert werden kann, muss von einer freiwilligen Zuwendung bzw. einer Unterhaltsrente iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 ausgegangen werden. Im Bereich der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente ist für eine weitere Rentenart keine Kategorie kein Raum.“*

Auf diese Entscheidung des VwGH hat der Gesetzgeber mit dem StRefG 2000 reagiert. In den Gesetzesmaterialien (ErlRV 1766 BlgNR 20. GP, 39, und AB 1858 BlgNR 20. GP, 2) wird festgehalten, dass entgegen der Judikatur des VwGH (im Erkenntnis 98/14/0045) am Typus der außerbetrieblichen Versorgungsrente insofern festgehalten werden soll, als sie aus Anlass einer Betriebsübertragung vereinbart wird. Bei Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung anderer (privater bzw. zur außerbetriebli-

chen Einkunftserzielung eingesetzter) Wirtschaftsgüter soll es hingegen – dem angesprochenen Erkenntnis des VwGH entsprechend – nur noch Kaufpreisrenten und Unterhaltsrenten, also keine Versorgungsrenten, geben. Aus der mit dem StRefG 2000 vorgenommenen Ergänzung des § 20 Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 EStG ergibt sich, dass nicht abzugsfähige freiwillige Zuwendungen ua vorliegen,

- „wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Werts beträgt oder
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird.“

Dazu halten die ErlRV (1766 BlgNR 20. GP, 53) fest: „Die Ergänzung des § 20 Abs 1 Z 4 ist Bestandteil der Neuordnung der Rentenbesteuerung (siehe Art I Z 15).“ Auf Seite 56 führen die ErlRV zum genannten Art I Z 15 StRefG 2000 (1766 BlgNR 20. GP) zur Begründung der Einschränkung des Typus der Versorgungsrente aus, die unentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ermögliche, wenn diese der Einkünfteerzielung dienen, eine Aufwertung nach (der damaligen Fassung des) § 16 Abs 1 Z 8 EStG und damit eine höhere Abschreibungsbasis, was im Falle einer zusätzlichen Absetzbarkeit der gezahlten Versorgungsrente (als Sonderausgabe) eine Begünstigung bilden würde. Solle das erworbene Einzelwirtschaftsgut nicht der Einkünfteerzielung dienen, bestünde hingegen – im Falle der Anerkennung von Versorgungsrenten – die Möglichkeit einer von weiteren ertragsteuerlichen Effekten freien – und damit gestaltungsanfalligen – „willkürlichen“ Verlagerung der Steuerlast vom Rentenzahler auf den Rentenempfänger. Auf der Grundlage dieser Abwägung scheine es daher – so die ErlRV weiter – gerechtfertigt, den Typus der außerbetrieblichen Versorgungsrente nur im Bereich der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, nicht hingegen bei der Übertragung anderer Wirtschaftsgüter vorzusehen.

Die mit dem StRefG 2000 vorgenommene Ergänzung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG ist, wie sich dies unter Berücksichtigung der Genese der in Rede stehenden Vorschriften aus den Gesetzesmaterialien und aus dem Gesamtzusammenhang ergibt, Teil der Neuordnung der Rentenbesteuerung und bezieht sich nur auf Rentengeschäfte. Solche eignen sich in besonderem Maße dafür, einem Versorgungszweck zu entsprechen. Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber für Rentengeschäfte die Regelung getroffen, nach der typisierend ein Versorgungs- bzw Unter-

haltscharakter angenommen wird, wenn der Rentenwert in einem besonderen Ausmaß unter oder über dem Wert eines übergebenen Wirtschaftsgutes liegt. In diesen Fällen sollen Rentenzahlungen (oder Teile der Rentenzahlungen) nicht (bzw – bei betrieblichen Einheiten – als Sonderausgaben) abzugsfähig sein. Auf andere Rechtsgeschäfte als Rentengeschäfte ist die in Rede stehende Ergänzung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG nicht anzuwenden, insb nicht für Zwecke der Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit. Solcherart können die vom Revisionswerber diesbezüglich vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken ungeprüft bleiben.

Die zur Anknüpfung an den Tatbestand des § 30 EStG erforderliche Abgrenzung von entgeltlichen zu unentgeltlichen Geschäften, die auch im Rahmen einer Grundstücksübertragung durch vorweggenommene Erbfolge maßgeblich ist [...], ist somit ausschließlich nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen vorzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen (vgl zuletzt VwGH 18. 2. 2021, Ra 2019/15/0052, Rz 16, mwN). Sie liegt bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie – aus privaten Motiven – einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist gegeben, wenn sich nach Lage des Falls für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt (VwGH 23. 4. 2014, 2010/13/0139). Zur Gegenleistung zählt auch das Entgelt, das nicht dem Gläubiger, sondern einem Dritten erbracht wurde (vgl zur zivilrechtlichen Rechtsprechung OGH 23. 2. 1983, 7 Ob 671/85; 26. 1. 1984, 6 Ob 620/82). Bei der gemischten Schenkung müssen sich die Vertragsparteien subjektiv des Charakters der Leistung als unentgeltlich bewusst sein, sie müssen die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts gewollt haben (VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0021, mwN). Das subjektive Element des „Bereichernwollens“ wird bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen – im Gegensatz zu Rechtsgeschäften zwischen unabhängigen Vertragspartnern im gewöhnlichen geschäftlichen Verkehr – im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet (vgl nochmals VwGH 18. 2. 2021, Ra 2019/15/0052, und VwGH 23. 4. 2014, 2010/13/0139).

Ein krasses Missverhältnis des Werts der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, eine gemischte Schenkung anzunehmen; es kann jedoch – als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalls – den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl zuletzt VwGH 18. 2. 2021, Ra 2019/

15/0052, Rz 17, mwN). Im vorliegenden Fall ist schon aufgrund des bestehenden Verwandtschaftsverhältnisses von einer teilweisen Bereicherungsabsicht des Revisionswerbers (und seiner Ehefrau) gegenüber ihrer Tochter auszugehen, die in der Revisionsbeantwortung auch nicht bestritten wird.

Der in der bisherigen Rechtsprechung enthaltenen Formulierung, wonach ein unentgeltlicher Erwerb nicht nur bei (reinen) Schenkungen, sondern auch bei gemischten Schenkungen anzunehmen ist (vgl neuerlich zuletzt VwGH 18. 2. 2021, Ra 2019/15/0052, mwN), liegt die Beurteilung des gemischten Vertrags als einheitliches Rechtsgeschäft mit deutlich im Vordergrund stehenden unentgeltlichen Komponenten zugrunde. Erfolgte eine Verfügung teils entgeltlich, teils unentgeltlich, ist nämlich nach dem Hauptzweck und Gesamtcharakter des Geschäfts zu beurteilen, ob Unentgeltlichkeit vorliegt (vgl aus der zivilrechtlichen Judikatur und Lehre OGH 18. 10. 2001, 6 Ob 175/01f; 17. 2. 2005, 6 Ob 311/04k [...]). Weicht allerdings der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25 % vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ab, und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist für die Frage der ertragssteuerlichen [sic!] Behandlung in der Regel von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Im vorliegenden Fall hat sich die Tochter als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft durch ihre Eltern diesen gegenüber verpflichtet, Zahlungen an ihre Geschwister im Ausmaß von insgesamt 75 % des Verkehrswerts der Liegenschaft zu leisten. Entgegen dem Revisionsvorbringen können diese Zahlungen bei der Beurteilung des Werts der Gegenleistung nicht unberücksichtigt bleiben, da die Liegenschaftsübernehmerin mit den Zahlungen an ihre Geschwister eine Leistung an ihre Eltern erbrachte, die sie (die Übernehmerin) von ihrer Gegenleistungsverpflichtung aus dem gemischten Vertrag befreite. Es liegt lediglich ein verkürzter Zahlungsweg vor. Die Gründe für die vom Revisionswerber und seiner Ehefrau (vorab) getätigte Disposition über die Gegenleistung (in Form der „Weisung“ zur Ausgleichszahlung an ihre übrigen Kinder) können zur Beurteilung der Entgeltlichkeit der Liegenschaftsübertragung außer Betracht bleiben. Insgesamt war daher das der Liegenschaftsübertragung zugrunde liegende Rechtsgeschäft wegen der deutlich im Vordergrund stehenden entgeltlichen Komponenten als Veräußerung iSd § 30 Abs 1 EStG zu qualifizieren. [...]

Anmerkung

Zur Besprechung der zugrunde liegenden BFG-Entscheidung siehe immo aktuell 2020/22.

Gemischte Vorgänge sind nach der Einheitstheorie nach ihrem prägenden Gehalt unter Beach-

tung der subjektiven (Schenkungsabsicht) und objektiven Elemente (Wertverhältnis) insgesamt entweder als Schenkung oder als Veräußerung zu qualifizieren (siehe ua *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 24 Tz 9.2; dazu näher *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 4 Tz 220/24).

Nach Rz 6625 EStR sind Ausgleichszahlungen an andere Erbberechtigte bei Grundstücksübertragungen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge (nur dann) ertragsteuerlich relevant, wenn sie aus der Vermögenssphäre des Übernehmers geleistet werden. Auch wenn die Ausgleichszahlungen an die Erbberechtigten geleistet werden, gelten die Zahlungen als Gegenleistung an den Übergeber (Abkürzung des Zahlungswegs) und sind bei diesem als Veräußerungserlös für die Grundstücksübertragung zu erfassen. Verwaltungspraxis und Schrifttum zogen bislang für die Abgrenzung von entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb – neben den subjektiven Kriterien – als objektives Kriterium die aus des § 20 Abs 1 Z 4 EStG abgeleitete 50%-Grenze (Wertverhältnis von Gegenleistung zu Leistung; Überwiegensregel) heran, bei deren Erreichen bzw Überschreiten ein entgeltlicher Erwerb unter Berücksichtigung des Gesamtcharakters des Geschäfts angenommen werden konnte. Zuwendungsabsicht und damit ein unentgeltlicher Erwerb liegen nach dieser Ansicht vor, wenn die Ausgleichszahlung weniger als 50 % des gemeinen Werts des übertragenen Grundstücks ausmacht (siehe Rz 6625 EStR; siehe auch *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 104). Das BFG bestätigte diese Auffassung.

Nicht unerwartet kommt der VwGH zum Schluss, dass im konkreten Fall angesichts der Höhe der Zahlungen an die Geschwister ein entgeltlicher Erwerb des Grundstücks durch die Tochter vorliegt. Allerdings lehnt er die Bezugnahme auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG für die Abgrenzung von entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen mit Berufung auf die Genese der Bestimmung ab und weist ihr lediglich iZm Rentengeschäften hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Beträge Bedeutung zu (ähnlich *Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 4 Tz 220/25). Nach Ansicht des VwGH ist aus ertragsteuerlicher Sicht von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25 % vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abweicht, und keine besonderen Umstände vorliegen, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen. Dagegen liegt eine (gemischte) Schenkung bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie – aus privaten Motiven – einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Nach der Rechtsprechung des VwGH müssen sich die Vertragsparteien subjektiv des Charakters der Leistung als unentgeltlich bewusst sein,

sie müssen die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts gewollt haben (vgl. VwGH 18. 2. 2021, Ra 2019/15/0052 mwN). Anders als zwischen Fremden wird das subjektive Element des „Bereichernwollens“ bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet (vgl. VwGH 18. 2. 2021, Ra 2019/15/0052 mwN).

Für die (Verwaltungs-)Praxis, die sich bislang mit der 50%-Grenze zur Abgrenzung von unentgeltlichen zu entgeltlichen Geschäften behalf (so zB auch iZm Erbteilungen, vgl. *Fraberger/Kampitsch*, Steuerliche Fragestellungen bei erbrechtlichen Immobilienerwerben, JEV 2016, 67 [71], unter Verweis auf Rz 134 ff EStR), stellt sich nunmehr die Frage, ab welchem Wertverhältnis von Leistung und Gegenleistung (außerhalb der Rentenbesteuerung) ein unentgeltliches Geschäft vorliegt. Es liegt angesichts der vom VwGH angesprochenen 25%-Abweichung (die derzeit auch bei Kaufpreisernten iZm Betriebs-, Teilbetriebs- und Mitunternehmeranteilen zur Anwendung kommt, siehe Rz 7002 EStR) nahe, davon auszugehen, dass bereits bei Gegenleistungen unter 75 % des Werts des übertragenen Wirtschaftsgutes von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist, wenn zudem das subjektive Element der Bereicherungsabsicht erfüllt ist.

Zu den Auswirkungen der Grundstücksveräußerung in dem zugrunde liegenden Fall sowie zu Alternativüberlegungen betreffend Abwicklung des Vorgangs siehe schon immo aktuell 2020/22, 137 (Anm. *Kanduth-Kristen*).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG immo aktuell 2021/47

GrESt-Pflicht durch Übertragung von Miteigentumsanteilen

BFG 7. 5. 2021, RV/3100001/2019

Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin hatte 1998 eine Dachbodeneinheit verbunden mit 25/481 ideellen Miteigentumsanteilen für einen vereinbarten Kaufpreis von 690.000 ATS erworben. Im Kaufvertrag wurde als Erwerbsszweck der Dachbodenausbau durch die Beschwerdeführerin auf ihre alleinigen Kosten festgehalten. Die Verkäuferin verpflichtete sich, „die nach dem *Ergänzungsgutachten aufgrund des ausgebauten Dachgeschosses allenfalls erforderliche Abtretung von Nutzwerten an die Käuferin kostenlos vorzunehmen sowie eine entsprechende Urkunde zur bücherlichen Durchführung der Umparifizierung in verbücherungsfähiger Form zu unterfertigen*“. Auf Basis des vereinbarten Kaufpreises wurde die Grunderwerbsteuer abgeführt.

Nach Fertigstellung des Dachbodenausbau in Form von drei neuen Wohneinheiten durch die Beschwerdeführerin wurde mittels Gutachtens eine Erhöhung der Nutzwerte von bisher 481 auf neu 573 festgestellt. In einem zwischen den beiden Parteien geschlossenen „*Änderungsvertrag zum Wohnungseigentumsvertrag*“ wurde festgehalten, dass sich sohin die Gesamtnutzwerte um 92 Anteile auf 573 Nutzwerte erhöhten und die Übertragung der erforderlichen

Nutzwerte zum Zweck der Neuparifizierung unentgeltlich erfolgt. Hierfür übergab die Verkäuferin 92/573 Miteigentumsanteile aus ihren Anteilen in das Eigentum der Beschwerdeführerin.

Das Finanzamt schrieb betreffend den Änderungsvertrag, ausgehend von einer unentgeltlichen Übertragung von rund 15 % der Nutzwerte, die 0,5%ige Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert vor.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin rechtzeitig Beschwerde. Begründet wurde die Beschwerde damit, dass das Finanzamt aus dem Änderungsvertrag zum Wohnungseigentumsvertrag, in dem die Übertragung der neu geschaffenen Nutzwertanteile vollzogen wurde, einen unentgeltlichen Erwerb ableite. Die Beschwerdeführerin ging jedoch davon aus, dass die Grunderwerbsteuer zur Gänze mit dem Kaufvertrag, in dem auch die unentgeltliche Übertragung der späteren Nutzwerte geregelt wurde, entstanden sei und bereits abgeführt wurde. Der spätere Änderungsvertrag diene lediglich der Umsetzung dieser Vereinbarung und stelle keinen Grunderwerbsteuerlichen Tatbestand dar.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsgänge auf inländische Grundstücke beziehen. [...]

Gem § 8 Abs 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. [...]

Beim Tausch eines Grundstücks gegen eine bewegliche Sache liegt nur ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang vor (VwGH 2. 5. 1961, 1305/60). [...]

Die Grunderwerbsteuer erfasst den Grundstückswechsel als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Sie ist eine Rechtsverkehrsteuer, die nach ihrem Wesen an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft (VwGH 28. 1. 1993, 92/16/0094, 0095 uva). Jeder Erwerbsvorgang bildet sohin einen in sich abgeschlossenen Steuerfall [...]. Durch die Neuparifizierung tritt noch keine Änderung der Miteigentumsanteile ein, da diese selbst rechtsgrundabhängig ist. Die Änderung der Eigentumsverhältnisse bedarf vielmehr der Einverleibung im Grundbuch, die wiederum nur aufgrund eines gültigen Titels erfolgen kann (vgl. OGH 23. 10. 2001, 5 Ob 176/01w). Die entsprechende Vereinbarung der Wohnungseigentümer zur Änderung der Miteigentumsanteile iSd neuen Nutzwertfestsetzung stellt einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG dar. [...]

Hat die Beschwerdeführerin den Dachboden des Wohnungseigentums Hauses auf eigene Rechnung ausgebaut und dabei mehrere Wohnungen neu errichtet, so hat sie damit eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkt, die eine Neufestsetzung der Nutzwerte erforderte. Im entsprechenden Wohnungseigentumsabänderungsvertrag liegt ein tauschähnlicher Vorgang, wodurch ein der Grunderwerbsteuer unterlie-

gender Erwerbsvorgang gem § 1 GrEStG verwirklicht wurde (UFS 29. 9. 2004, RV/0381-I/02; 12. 4. 2005, RV/0419-G/02, betreffend NW-Abänderungsvertrag ebenso zu einem Dachbodenausbau; vgl auch UFS 24. 4. 2006, RV/0114-I/05; 9. 4. 2010, RV/2288-W/08 ua). [...]

Anmerkung

Mit der vorliegenden Entscheidung schließt sich das BFG der oben zitierten Judikatur des VwGH und UFS/BFG an. Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer, die an einen bestimmten Verkehrsvorgang anknüpft. Im vor-

liegenden Fall wurde zuerst ein Kaufvertrag hinsichtlich eines Liegenschaftsanteils abgeschlossen. Später wurden durch den „Änderungsvertrag zum Wohnungseigentumsvertrag“ in einem tauschähnlichen Vorgang die äquivalenten Miteigentumsanteile übertragen. Durch diese zweite Vereinbarung wurde die durch den Ausbau des Dachbodens eingetretene Wertsteigerung der Liegenschaft in Form von Wohnungseigentumsanteilen übertragen. Diese Übertragung führt zu einem Erwerbsvorgang gem § 1 GrEStG und löst Grunderwerbsteuer aus.

Martin Stangl-Askari

Veranstaltungshinweis

Update Grundbuch

Aktuelle Fragen zur Antragstellung und zum Grundbuchsrecht

Als Teilnehmer erhalten Sie eine umfassende Einführung in die Welt der strukturierten Grundbuchsanträge. Es werden die in der Praxis häufig vorkommenden Mängel besprochen, Lösungsvorschläge erörtert, und Sie erhalten konkrete Umsetzungstipps. Zudem werden neben den Anleitungen für die Erstellung von korrekten Grundbucheingaben auch Überprüfungslisten zur Verfügung gestellt. Ergänzend behandelt der Referent ausführlich die relevante Rechtsprechung des OGH.

Inhalt:

- Der elektronische Grundbuchsantrag
 - Ablauf beim Grundbuchsgericht
 - Erstellung von Grundbuchsanträgen
 - Besprechung häufiger Mängel im Antrag
- Überprüfungslisten (für Grundbuchsanträge) – Erfordernisse
 - allgemein von Grundbuchsunterlagen und von Grundbuchsunterlagen
 - hinsichtlich Antragslegitimation
 - bei einer Eigentumseintragung
 - bei einer Pfandrechteintragung
 - bei Grundstücksteilung
 - bei Einverleibung eines Bestandrechts
- Entscheidungen des OGH
 - allgemeines Sachen- und Grundbuchsrecht
 - besondere Vertragstypen
 - Grundbuchsverfahren

Webinare – so funktioniert's:

Mit den Live-Webinaren des Linde Campus ist Weiterbildung so einfach wie noch nie: Mit nur einem „Klick“ sind Sie mit dem virtuellen Meetingraum verbunden und können jederzeit per Chatfunktion mit dem Vortragenden kommunizieren. Sie erhalten vorab den Zugangslink sowie die Vortragsunterlagen und absolvieren das Webinar bequem über Ihren Bildschirm.

Systemvoraussetzungen:

- PC mit Internetverbindung (Breitbandverbindung empfohlen mit 1+ MBit/s)
- Lautsprecher, Mikrofon (Headset empfohlen)
- Betriebssystem Windows Vista oder höher, Mac OS X (10.8 oder höher)
- Browser: Internet Explorer 8.0 oder höher, Mozilla Firefox 34 oder höher, Google Chrome 39.0 oder höher
- Weitere Software: Java Script

Termin: Mittwoch, 16. 3. 2022, 15:00 Uhr bis 17:00 Uhr (Webinar).

Informationen und Anmeldung: <https://www.lindeverlag.at/seminar/update-grundbuch-2791>.

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

Linde
www.lindeverlag.at

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-Jahresabo 2022
(4. Jahrgang 2022, Heft 1-6)

___ 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