

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

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

Immobilien und Steuern

Verrechnungspreisthemen bei gemeinnützigen Bauvereinigungen

Der aktuelle Fall

COFAG-Förderungen – Bestandmieten und Schadensminderungspflicht

Immobilien und Recht

Angemessener Hauptmietzins und Befristungsabschlag

Geschäftlich unzuverlässige Personen als Eigentümer von GBV

Scheinwohnsitz und Scheinniederlassung

Immobilienkompetenz erwachsener Personen in Österreich

Neue Regeln für Immobilieninvestmentfonds

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von VfGH, VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 4 Abs 2 Z 2 GrEStG;
§ 26a Abs 1 Z 1 GGG

immo aktuell 2022/1

Keine Verfassungswidrigkeit des
§ 4 Abs 2 Z 2 GrEStG

VfGH 27. 9. 2021, G 334/2020

[Es] bestehen keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber in § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG, auf den sich die Bedenken des antragstellenden Gerichts beschränken, für Erwerbe von zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zählenden Grundstücken als Bemessungsgrundlage den Einheitswert vorsieht, wenn der Erwerb durch einen Erben erfolgt, der dem in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis zuzurechnen ist.

Sachverhalt: Dem Erkenntnis des VfGH liegt ein Normprüfungsantrag gem Art 140 B-VG des BFG zugrunde. Im Verfahren vor dem BFG geht es um den folgenden Sachverhalt: Der Beschwerdeführer hat mit Einantwortungsbeschluss vom 21. 3. 2019 land- und forstwirtschaftliche Grundstücke einschließlich eines landwirtschaftlichen Wohngebäudes geerbt. Er war der Sohn der geschiedenen Frau des Erblassers, nicht aber dessen leiblicher Sohn. Mangels Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis gem § 26a Abs 1 Z 1 GGG ging das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel davon aus, dass die Vorschrift des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG, der ua im Falle der Erbschaft eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks durch eine zum begünstigten Personenkreises gem § 26a Abs 1 Z 1 GGG gehörige Person die Bemessung mit dem (land- und forstwirtschaftlichen) Einheitswert vorsieht, nicht anzuwenden ist. Dementsprechend setzte es die Grunderwerbsteuer vom (sich aus einer bankinternen Bewertung ergebenden) Grundstückswert und – da die Bemessung nicht vom Einheitswert erfolgte – ermittelt nach dem Stufentarif gem § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG fest. Dagegen wandte sich der Erwerber mittels Beschwerde an das BFG, da er trotz Scheidung seiner Mutter noch im Schwiegerverhältnis zum Erblasser stünde. Im Rahmen des Verfahrens kamen dem BFG Zweifel an der Verfassungskonformität des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG, der bei bestimmten Erwerben von Todes wegen im Falle des Erwerbs im Familienverband gem § 26a Abs 1 Z 1 GrEStG den Einheitswert als Bemessungsgrundlage vorsieht. Im Wesentlichen begründete das BFG seine Bedenken mit der früheren Rechtsprechung des VfGH zum Einheitswert (die ua zur Aufhebung der Grundtatbestände der Erbschafts- und Schenkungssteuer bzw zur Aufhebung des § 6 GrEStG, der die Bewertung von gewissen Erwerben mit dem Einheitswert vorsah, geführt hatte); insb die Tatsache, dass der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert iHv 9.500 € nicht einmal annähernd dem Grundstückswert (ungefähr 570.000 €) entspreche, hielt das BFG für gleichheitswidrig. Es beantragte, § 4 Abs 2 GrEStG zur Gänze aufzuheben, *in eventu* die Aufhe-

bung des Wortes „*Erbanfall*“ in § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG. Der VfGH wies den Normprüfungsantrag ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Das antragstellende Gericht hegt verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 4 Abs 2 GrEStG, wonach für Erwerbsvorgänge land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke in den Fällen der Z 1 bis 4 leg cit die Steuer vom Einheitswert zu berechnen ist. Gem § 4 Abs 1 GrEStG sei allgemein mindestens der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen. Gegen den Einheitswert bestünden keine Bedenken, solange dieser annähernd dem Verkehrswert der Liegenschaft entspreche. Der Einheitswert land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke entspreche jedoch nicht einmal annähernd dem Grundstückswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke. Daran habe sich durch die Hauptfeststellung zum 1. 1. 2014 offenbar nichts geändert. Der Einheitswert sei als Ersatzbemessungsgrundlage äußerst realitätsfern und daher im Hinblick auf Art 7 B-VG bedenklich. Mit der Aufhebung würde ferner auch die erhebliche Diskrepanz für Erwerbe innerhalb und außerhalb des in § 26a Abs 1 Z 1 GGG genannten Personenkreises beseitigt.

Dem hält die Bundesregierung entgegen, dass der Gesetzgeber nicht gehindert sei, aus sachlichen Gründen zwischen verschiedenen Vermögensarten und Erwerbsvorgängen zu differenzieren. Auch würden nach der Rechtsprechung des VfGH keine Bedenken dagegen bestehen, die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auf Grundlage von Einheitswerten vorzunehmen. Das wesentliche Ziel der durch § 4 Abs 2 GrEStG bewirkten Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bestehe darin, unentgeltliche Übertragungen im Familienverband anders und günstiger zu behandeln als entgeltliche Erwerbe zwischen Fremden, um damit agrarische Strukturen zu erhalten und die Fortführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu fördern.

Die Bedenken des antragstellenden Gerichts treffen nicht zu:

Mit Erkenntnis VfSlg 19.701/2012 hat der VfGH § 6 GrEStG idF BGBl I 2000/142, der als Wert des Grundstücks für unentgeltliche Erwerbe generell den Einheitswert vorsah, wegen mangelnder Aktualisierung der Einheitswerte als verfassungswidrig aufgehoben, da nach den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers bemessungsrechtlich kein grundsätzlicher Unterschied zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen bestehen sollte. Zugleich hat der VfGH in diesem Erkenntnis festgehalten, dass der Gesetzgeber nicht gehindert

ist, sachlich zwischen verschiedenen Erwerbsvorgängen zu differenzieren und insb unentgeltliche Übergänge von Grundstücken (einschließlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) im Familienverband anders zu behandeln als Kaufverträge über Grundstücke.

Vor diesem Hintergrund bestehen keine Bedenken, wenn der Gesetzgeber in § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG, auf den sich die Bedenken des antragstellenden Gerichts beschränken, für Erwerbe von zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zählenden Grundstücken als Bemessungsgrundlage den Einheitswert vorsieht, wenn der Erwerb durch einen Erben erfolgt, der dem in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis zuzurechnen ist.

Der VfGH hat in VfSlg 19.701/2012 die Anknüpfung an – von den Verkehrswerten erheblich abweichenden – Einheitswerte deshalb als verfassungswidrig erkannt, weil das Gesetz in seiner Konzeption den Einheitswert als generelle Ersatzbemessungsgrundlage für unentgeltliche Erwerbe vorsah und diese Einheitswerte in unsachlicher Weise von den Verkehrswerten erheblich abwichen [...]. Demgegenüber erfolgt die Anknüpfung an den Einheitswert in § 4 Abs 2 GrEStG idF BGBl I 2015/163 nicht mit dem Ziel, eine generelle Ersatzbemessungsgrundlage für unentgeltliche Erwerbe vorzusehen. § 4 Abs 2 GrEStG regelt vielmehr den Sonderfall der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, indem die Regelung für die in dieser Bestimmung in Z 1 bis 4 leg cit angeführten Fälle anstelle der in § 4 Abs 1 GrEStG vorgesehenen Anwendung des Grundstückswertes die Anwendung des Einheitswertes anordnet.

Entgegen der Auffassung des antragstellenden Gerichts kann nicht aus der – mit einer Bewertung zum Einheitswert gegenüber einer Bewertung mit dem Grundstückswert einhergehenden – Entlastung der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke durch Erbanfall an nahe Angehörige gefolgert werden, dass die Anknüpfung an die Einheitswerte unsachlich wäre. Entscheidend ist, ob für eine solche Differenzierung sachliche Gründe bestehen (VfSlg 19.701/2012).

Solche sachlichen Gründe liegen vor: Die Regelung erfasst die Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke zum Zweck der Fortführung der land- und forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung und dient damit der Erhaltung agrarischer Strukturen (vgl insoweit auch VfSlg 20.032/2015). Sollte dagegen nach seiner Lage und den sonstigen Verhältnissen anzunehmen sein, dass das Grundstück anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird, rechnet das Grundstück nach § 52 Abs 2 BewG nicht weiter zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen, und es kommt somit nicht der Einheitswert für land- und forstwirtschaftliches

Vermögen, sondern der Grundstückswert iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung), BGBl II 2015/442, zum Tragen.

In VfSlg 19.701/2012 hat der VfGH ferner festgehalten, dass Differenzierungen im gegebenen Zusammenhang zulässig sind, wenn sie auf Basis verfassungsrechtlich unbedenklicher Bemessungsgrundlagen erfolgen, und dass keine Bedenken bestehen, die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach dem Ertragswert vorzusehen, wenn das Verfahren zu seiner Ermittlung sachgerecht ist (so bereits VfSlg 18.093/2007).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass mit 1. 1. 2014 eine Hauptfeststellung der Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgte, womit die Bewertung auf aktualisierten Ertragswerten beruht. Diese zielt darauf ab, regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklungen zu berücksichtigen und Verzerrungen, die sich aufgrund veralteter Bemessungsgrundlagen ergaben, im Rahmen eines aktualisierten Ertragswertverfahrens zu beseitigen. Bedenken hinsichtlich des Verfahrens zur Ermittlung – sieht man von den im gegebenen Zusammenhang verfassungsrechtlich unbedenklichen Abweichungen von den Verkehrswerten ab – hat das antragstellende Gericht mit Hinweis auf VfSlg 18.093/2007 (315) auch nicht vorgebracht.

Dem Gesetzgeber kann schließlich auch nicht entgegengetreten werden, wenn er die Anwendung des Einheitswertes im Fall unentgeltlicher Erwerbe von Todes wegen an die Voraussetzung knüpft, dass die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken an einen Empfänger erfolgt, der dem in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis angehört. Es ist nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber die von Todes wegen erfolgende Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Familienverband begünstigt (VfSlg 19.701/2012).

Es begegnet somit keinen gleichheitsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber für den in § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG geregelten Fall einer Übertragung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke durch Erbanfall vorsieht, dass die Grunderwerbsteuer nicht vom Grundstückswert, sondern vom Einheitswert zu bemessen ist, wenn die Übertragung an Angehörige iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG erfolgt.

Anmerkung

Der VfGH sieht – wie bereits in vorigen Erkenntnissen festgehalten – kein grundsätzliches Problem mit der Anknüpfung an den – vom Verkehrswert mitunter erheblich abweichenden – Einheitswert, solange ein sachlicher Grund dafür vorliegt. Dieser Grund liegt bei der begünstigenden Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken mit dem Einheitswert in der

Erhaltung agrarischer Strukturen. Überdies misst er der Hauptfeststellung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zum 1. 1. 2014 in diesem Zusammenhang Bedeutung bei: Deren Ziel sei es gewesen, Verzerrungen aufgrund veralteter Bemessungsgrundlagen zu beseitigen. Schon in seinem Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, hatte der VfGH ausgesprochen, dass der Gesetzgeber nicht gehindert ist, einen unentgeltlichen Erwerb im Familienverband anders zu behandeln als einen entgeltlichen Erwerb unter Fremden. Wieso allerdings ein unentgeltlicher Erwerb im Familienverband anders zu behandeln wäre als ein unentgeltlicher Erwerb unter sich nahestehenden Personen (die nicht zum Familienverband gehören) und deren Erwerb ebenfalls der Fortführung agrarischer Strukturen dienen kann (wie im vorliegenden Fall), lässt der VfGH mit Verweis auf seine frühere Judikatur (in der er jedoch den unentgeltlichen Erwerb im Familienverband Kaufverträgen zwischen Fremden gegenüberstellte) weitgehend offen.

Einen weiteren Normprüfungsantrag zur mit BGBl I 2014/36 geschaffenen Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016, in welchem das BFG (ausschließlich) die Wertdiskrepanzen zwischen Einheitswert und Verkehrswert als verfassungsrechtlich bedenklich erachtete, wies der VfGH unter Verweis auf den hier besprochenen Fall ebenfalls ab (VfGH 27. 9. 2021, G 335/2020).

Andreas Kampitsch

§ 6 Z 14 lit b EStG;

§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG

immo aktuell 2022/2

Einlage von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft als Tausch

VwGH 13. 12. 2021, Ra 2021/15/0106

§ 6 Z 14 lit b EStG kommt [...] auch zur Anwendung, wenn die Einbringung in die Körperschaft nicht mit der Gewährung neuer Anteile verbunden ist. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung (Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht [2019] 479; VwGH 17. 12. 2014, 2012/13/0126).

Sachverhalt: Der Revisionswerber war Miteigentümer bzw Wohnungseigentumspartner von zehn Liegenschaften, die mit „Einbringungsvertrag“ vom 22. 3. 2016 in eine GmbH eingebracht worden waren, an deren Stammkapital er zu 50 % beteiligt war. Dieser Vorgang wurde nicht versteuert. Im Zuge einer beim Revisionswerber abgehaltenen Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass durch die „Einbringung“ der Liegenschaften einkommensteuerlich ein Tausch verwirklicht worden sei. Durch den Tausch würden die Liegenschaften aus Sicht des Revisionswerbers als veräußert und aus Sicht der Gesellschaft als angeschafft gelten; die Liegenschaften seien gem § 6 Z 14 EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers, nahm die Veranlagung zur Einkommensteuer 2016

wieder auf und setzte Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (Bemessungsgrundlage: Differenz gemeiner Wert im Zeitpunkt der „Einbringung“ und Anschaffungskosten) zum Sondersteuersatz fest. Dagegen erhob der Revisionswerber Beschwerde an das BFG, im Wesentlichen mit dem Argument, dass die Einlage in die GmbH ohne Gewährung neuer Anteile oder sonstiger Gegenleistungen erfolgt sei. Es habe keine Kapitalerhöhung stattgefunden. Mangels Gegenleistung sei auch kein Tausch verwirklicht und folglich keine Tauschbesteuerung vorzunehmen. Es liege ein unentgeltliches und folglich nicht der Immobilienertragsteuer unterliegendes Geschäft vor. Wie im Bereich der Grunderwerbsteuer sei im Ertragsteuerrecht die Einlage in eine Kapitalgesellschaft ohne Kapitalerhöhung mangels Gegenleistung als unentgeltlich zu beurteilen. Nach abweisender Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes wies auch das BFG die Beschwerde des Revisionswerbers als unbegründet ab. Die gegen das Erkenntnis des BFG erhobene außerordentliche Revision wies der VwGH zurück.

Rechtliche Beurteilung: [...] Mit dem Vorbringen, das angefochtene Erkenntnis weiche vom Erkenntnis des VwGH vom 24. 2. 2005, 2004/16/0200, wonach die bloße Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens infolge einer Sacheinlage keine Gegenleistung für die Sacheinlage darstelle, ab, wird schon deswegen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt, weil das angeführte Erkenntnis zur Grunderwerbsteuer ergangen ist und somit § 6 Z 14 EStG nicht anwendbar war.

Die im gegenständlichen Fall maßgebliche Bestimmung des § 6 Z 14 lit b EStG normiert, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist (vgl VwGH 17. 12. 2014, 2012/13/0126), wenn sich – wie im Revisionsfall – nicht anderes aus dem UmgrStG ergibt. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegen jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsgutes und andererseits – im Fall der Kapitalerhöhung – eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen bzw – im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung – eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor (vgl etwa VwGH 28. 5. 2019, Ro 2018/15/0002, mwN).

§ 6 Z 14 lit b EStG kommt also auch zur Anwendung, wenn die Einbringung in die Körperschaft nicht mit der Gewährung neuer Anteile verbunden ist. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung (Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht [2019] 479; VwGH 17. 12. 2014, 2012/13/0126). Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des er-

worbenen Wertes [gemeint wohl: Wirtschaftsgutes] ist dabei gem § 6 Z 14 lit a EStG jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Wird nicht ein einzelnes Wirtschaftsgut, sondern ein Betrieb (Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in eine Körperschaft eingebracht, wird – von Ausnahmen abgesehen – die Bewertung nach § 6 Z 14 lit a EStG durch die in Art III UmgrStG normierte Buchwertfortführung ersetzt. Gehört zum Betriebsvermögen eines eingebrachten Betriebs allerdings Grund und Boden, für den im Falle seiner Veräußerung im Zeitpunkt der Einbringung die pauschale Ermittlung des Grundstücksgewinnes nach der Regelung des § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG iVm § 30 Abs 4 EStG möglich wäre, erlaubt § 16 Abs 6 UmgrStG, auf der Basis des sich aus § 6 Z 14 lit a EStG anzusetzenden gemeinen Wertes des eingebrachten Grundstücks einen Gewinn zu realisieren und dabei von der Pauschalierungsregelung des § 30 Abs 4 EStG Gebrauch zu machen. Auch diese Regelung lässt erkennen, dass § 6 Z 14 EStG – außerhalb der sich aus dem UmgrStG ergebenden Fälle der Buchwertfortführung – einkommensteuerlich die Behandlung als Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsgutes zum Betrag seines gemeinen Wertes normiert. [...]

Anmerkung

Der gegenständliche Fall (Einlage von Liegenschafts[anteilen] in eine Kapitalgesellschaft) bietet Anlass, die Besteuerung von Sacheinlagen von Grundstücken des ertragsteuerlichen Privatvermögens für einzelne Rechtsbereiche zusammenfassend zu skizzieren:

Mangels Vorliegens von „*einbringungsfähigem Vermögen*“ ([Teil-]Betrieb, Mitunternehmeranteil, qualifiziertem Kapitalanteil) gem § 12 Abs 2 UmgrStG liegt keine Einbringung gem Art III UmgrStG vor und kommen die Begünstigungen für Umgründungen grundsätzlich nicht zur Anwendung.

In der Einkommensteuer gilt die Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft außerhalb des UmgrStG als Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG; dies unabhängig davon, ob dem Einlegenden eine Gegenleistung in Form junger Anteile gewährt wird oder die Gegenleistung nur in der reflexhaften Erhöhung des Wertes der bereits bestehenden Anteile besteht (§ 6 Z 14 lit b EStG). Dadurch, dass ein Tausch angeordnet wird, kommt es folglich zu einer Realisierung der stillen Reserven auf Ebene des Einlegenden und auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft zu einem Anschaffungsvorgang (Rz 2595 f EStR; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁴ [2021] § 30 Rz 8), wobei jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (dh des Grundstücks) angesetzt wird. Wenn – wie im vom VwGH entschiedenen Fall – eine Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft erfolgt, ist zu beachten, dass für Einkünf-

te aus privaten Grundstücksveräußerungen (wozu kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 30 Abs 1 letzter Satz EStG auch der Tausch zählt) bei Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer der Parteienvertreter die Immobilienertragsteuer gem § 30c Abs 2 EStG ebenfalls selbst zu berechnen hat und gem § 30c Abs 3 EStG für deren Entrichtung haftet. Mangels (treuhändig verwahrten) Veräußerungserlöses (von welchem die Immobilienertragsteuer einbehalten würde) müsste der Parteienvertreter in diesem Fall überdies darauf achten, – neben der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr – auch die Immobilienertragsteuer vom Einlegenden zu erhalten, damit er diese abführen kann, widrigenfalls er für die Abfuhr derselben haften würde.

Beim Einlegenden erhöhen sich durch die Einlage die Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der Gesellschaft in Höhe des gemeinen Wertes des eingelegten Grundstücks (Rz 497 KStR); gleichermaßen erhöht sich das Einlagenevidenzkonto iSd § 4 Abs 12 EStG der Körperschaft. Bei der empfangenden Kapitalgesellschaft gilt das Grundstück als angeschafft, wobei das Grundstück ebenfalls mit dem gemeinen Wert bewertet werden kann, es sohin zu einer „Wertverknüpfung“ kommt (Rz 498 KStR).

In der Umsatzsteuer ist zunächst zu überprüfen, ob die Einlage im Rahmen des umsatzsteuerlichen Unternehmens des Gesellschafters erfolgt, da Sacheinlagen aus dem Privatbereich nicht umsatzsteuerbar sind (Rz 37 UStR). Sofern eine Einlage im Rahmen des Unternehmens erfolgt (zB weil die eingelegte Liegenschaft vermietet wird), ist des Weiteren ebenfalls dahingehend zu unterscheiden, ob die Einlage gegen Ausgabe neuer Anteile (infolge einer Kapitalerhöhung) erfolgt oder nicht. Für den Fall, dass keine neuen Anteile ausgegeben werden, ist für umsatzsteuerliche Zwecke nach der wohl überwiegenden Meinung von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen (vgl VwGH 16. 9. 2003, 99/14/0324; Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG³ [2021] § 12 Rz 542; anderer Ansicht BFG 1. 9. 2014, RV/2100075/2011, das in der reflexhaften Erhöhung des Wertes der Anteile eine Gegenleistung erblickt), welcher zu einem Eigenverbrauch gem § 3 Abs 2 UStG führt, wenn die Liegenschaft zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Dieser Eigenverbrauch ist gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht steuerfrei (und führt über § 12 Abs 10 UStG zur Korrektur der Vorsteuer), der Gesellschafter kann jedoch gem § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optieren und die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch gem § 12 Abs 15 UStG der Gesellschaft in Rechnung stellen. Die Gesellschaft kann diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern sie das erhaltene Grundstück zu Ausführung von Umsätzen nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (vgl Ehrke-Rabel/Tumpel, Sacheinlagen in Gesellschaften, SWK 17/2010, S 590, unter Verweis auf BMF 15. 10. 2007, BMF-010219/0431-VI/4/2007).

Dem BFG (1. 9. 2014, RV/2100075/2011) zufolge sind Sacheinlagen aus dem Unternehmen eines Gesellschafters unabhängig davon, ob sie gegen Ausgabe von Anteilen erfolgen oder nicht, bei dem Gesellschafter als steuerbare Lieferungen zu erfassen. Nach wohl herrschender Ansicht (Rz 37 UStR; *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³, § 1 Rz 176; *Ehrke-Rabel/Tumpel*, SWK 17/2010, S 590; differenzierend *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ [2015] § 1 Tz 77 ff) ist dies (nur) bei Einlage eines Grundstücks in eine Gesellschaft gegen Ausgabe von Anteilen der Fall.

Die Lieferung eines Grundstücks im Rahmen des Unternehmens ist gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht steuerfrei (was wiederum zu Vorsteuerberichtigungen gem § 12 Abs 10 UStG führt), der Gesellschafter kann ebenfalls gem § 6 Abs 2 UStG zur Umsatzsteuer optieren. Das Entgelt bilden die erhaltenen Anteile (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 82/3), die Gesellschaft kann die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern sie die Liegenschaft zur Ausführung von Umsätzen nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (*Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3,00} [Stand 1. 5. 2018, rdb.at] § 12 Rz 327). Auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft bildet die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen keinen steuerbaren Umsatz (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 82 ff, unter Verweis auf die EuGH-Judikatur; Rz 37 UStR).

Des Weiteren ist zu beachten, dass es durch die Einlage einer vermieteten Liegenschaft (Geschäftsraummiete) in eine Kapitalgesellschaft (außerhalb des UmgrStG) zu einem Wechsel auf Vermieterseite kommt und folglich ein „*neues Mietverhältnis*“ iSd § 28 Abs 38 UStG begründet wird (vgl Rz 899c UStR; zuletzt *Kanduth-Kristen*, Kauf auf Vermieterseite begründet ein neues Mietverhältnis, immo aktuell 2021/44, 229, mit Anmerkung zu VwGH 20. 10. 2021, Ra 2019/13/0084). Sofern der Mieter daher nicht „*nahezu ausschließlich*“ Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 6 Abs 2 aE UStG), ist folglich der empfangenden Kapitalgesellschaft eine Option zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung iSd § 6 Abs 2 UStG nicht mehr möglich (und eine vom Gesellschafter allenfalls in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wäre von der Gesellschaft daher insoweit nicht als Vorsteuer abzugsfähig).

In der Grunderwerbsteuer ist gleichermaßen – wie vom Revisionswerber festgehalten – danach zu unterscheiden, ob die Einlage des Grundstücks in die Kapitalgesellschaft zu einer Kapitalerhöhung (und der Ausgabe junger Anteile) führt oder ohne Kapitalerhöhung erfolgt. Für den Fall der Kapitalerhöhung besteht die Gegenleistung im Wert der ausgegebenen Anteile und nicht im Wert des hingegebenen Grundstücks (Info des BMF vom 13. 5. 2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten iZm dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.3.). Zu beachten ist allerdings, dass auch eine der Gesellschaft für

die Lieferung der Liegenschaft in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zur Gegenleistung zählt (vgl VwGH 24. 2. 2005, 2004/16/0200, zur gem § 12 Abs 15 UStG verrechneten Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch). Diese Gegenleistung ist gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG dem Grundstückswert gegenüberzustellen und zu beurteilen, ob ein entgeltlicher, ein teilentgeltlicher oder ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang vorliegt. Soweit ein teilentgeltlicher oder ein entgeltlicher Erwerb vorliegt, ist die Grunderwerbsteuer für den entgeltlichen (Teil des) Erwerb(s) vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu ermitteln (§ 4 Abs 1 Satz 1 GrEStG; Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.3.). Gelangt man zu einer Einstufung als unentgeltlicher Erwerb (weil der Wert der Gegenleistung nicht mehr als 30 % des Grundstückswertes beträgt), bildet der Grundstückswert ohnehin die Bemessungsgrundlage. Für den unentgeltlichen (Teil des) Erwerb(s) ist die Grunderwerbsteuer mittels Stufentarifs, für den entgeltlichen (Teil des) Erwerb(s) mit 3,5 % jeweils von der Bemessungsgrundlage zu bemessen. Für den Fall, dass die Einlage eines Grundstücks ohne Kapitalerhöhung und Ausgabe von Anteilen erfolgt, fehlt es – mit Ausnahme einer allenfalls gem § 12 Abs 15 UStG weiterverrechneten Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch (vgl VwGH 24. 2. 2005, 2004/16/0200) – an einer Grunderwerbsteuerlich relevanten Gegenleistung. Es liegt folglich (stets) ein unentgeltlicher Vorgang vor (lediglich für den Fall der Weiterverrechnung der Umsatzsteuer gem § 12 Abs 15 UStG wäre mE eine Einstufung gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG im Verhältnis Grundstückswert und Gegenleistung [das ist die weiterverrechnete Umsatzsteuer] vorzunehmen). Bei Unentgeltlichkeit ist die Grunderwerbsteuer mittels Stufentarifs vom Grundstückswert zu bemessen (Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.3.); die reflexhafte Erhöhung des Wertes der Anteile ist für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht als Gegenleistung zu beurteilen (vgl VwGH 24. 2. 2005, 2004/16/0200).

Hinsichtlich der Eintragungsgebühr gem TP 9 GGG sieht § 26a Abs 1 Z 2 GGG eine Begünstigung auch für den Fall vor, dass die Einlage außerhalb des UmgrStG erfolgt („*Erwerbsvorgang zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter*“). Dementsprechend ist auch bei einer Einlage außerhalb des UmgrStG die Eintragungsgebühr (nur) mit 1,1 % vom dreifachen Einheitswert, maximal von 30 % des Verkehrswertes zu bemessen (vgl *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG [2017] Gerichtsgebühren Rz 99).

Andreas Kampitsch

§ 30 EStG

immo aktuell 2022/3

„Frustrierte“ Planungskosten bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen

VwGH 22. 12. 2021, Ro 2021/13/0005

Unterbleibt [...] die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes gänzlich, sind die – somit vergeblichen – Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorgangs keine Herstellungskosten. Sie fallen damit nicht unter die gem § 30 Abs 3 EStG bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen die Anschaffungskosten des Grundstücks erhöhenden Herstellungsaufwendungen.

Sachverhalt: Mit Kaufvertrag vom 5. 6. 2009 erwarben der Beschwerdeführer und seine Gattin je zur Hälfte ein unbebautes Grundstück um einen Kaufpreis von 280.000 €, welches sie mit Vertrag vom 13. 11. 2017 um einen Preis von 440.000 € wieder verkauften, wofür vom Parteienvertreter Immobilienertragsteuer abgeführt wurde. In der Einkommensteuererklärung 2017 machte der Beschwerdeführer geltend, dass bei der Meldung der Immobilienertragsteuer Architektenkosten in Höhe von 75.083,82 € nicht als Teil der Anschaffungskosten berücksichtigt worden seien und so die Immobilienertragsteuer zu hoch bemessen worden sei. Im angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde dem Begehren des Beschwerdeführers nicht, laut Kaufvertrag sei die Leistung des Architekten nicht Teil des Kaufgegenstands und stehe in keinem Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung. Der Beschwerdeführer brachte dagegen vor, dass die Planungskosten ursächlich mit der Baureifmachung und der geplanten Herstellung eines Einfamilienhauses in Zusammenhang gestanden seien, die jedoch aufgrund von Liquiditätsschwierigkeiten des Generalunternehmens nicht realisiert worden sei. Dadurch sei es erst möglich gewesen, den im Zuge des Verkaufs erreichten Liegenschaftserlös zu erzielen.

In der Beschwerdevorentscheidung erkannte die belangte Behörde die Planungskosten weiterhin nicht als Teil der Anschaffungskosten des verkauften Grundstücks an und begründete dies im Wesentlichen damit, dass im gegenständlichen Fall nackter Grund und Boden verkauft wurde, mit dem die Planungskosten in keinem Zusammenhang gestanden seien.

Das BFG folgte den dagegen seitens des Beschwerdeführers im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argumenten im Ergebnis nicht. Die Revision ließ es zu, weil eine Rechtsprechung des VwGH zu der strittigen Frage, ob bei der Veräußerung eines unbebauten Grundstücks ein durch die beabsichtigte, aber letztlich unterbliebene Errichtung eines Gebäudes verursachter verlорener Bauaufwand die Bemessungsgrundlage für die auf die Veräußerung von Grund und Boden entfallende ImmoESt mindert, nicht vorliegt. Das Erkenntnis des VwGH vom 25. 2. 2003, 99/14/0316, habe zum einen die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 betroffen, zum anderen war in diesem vom Gerichtshof entschiedenen Fall tatsächlich ein WG „Gebäude“, dem der verlорene Bauaufwand zugeordnet werden konnte, vorhanden.

Der VwGH wies die Revision zurück.

Rechtliche Beurteilung: [...] Zur Zulässigkeit der Revision wird geltend gemacht, es liege keine Rechtsprechung des VwGH zur strittigen Frage vor, ob bei der Veräußerung eines unbebauten Grundstücks ein durch die beabsichtigte, aber letztlich unterbliebene Errichtung eines

Gebäudes verursachter verlорener Bauaufwand die Bemessungsgrundlage für die auf die Veräußerung von Grund und Boden entfallende ImmoESt mindere. In diesem Zusammenhang sei auch die Frage zu klären, ob der VwGH – entgegen der Ansicht des BFG – auch nach dem 1. StabG 2012 weiterhin von der „Einheit Grund und Boden und Gebäude“ ausgehe.

Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht aufgezeigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bedeutet Herstellen das Hervorbringen bzw das Hervorbringen-Lassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern [...]. Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (vgl etwa VwGH 24. 2. 2021, Ro 2019/15/0006, mwN).

Planungskosten sind ein Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsgutes und dementsprechend zu aktivieren. Selbst vergebliche Planungskosten zählen zu den Herstellungskosten des schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der – wenn auch wesentlich – geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statischer und architektonischer Hinsicht gedient hat [...].

Unterbleibt hingegen die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes gänzlich, sind die – somit vergeblichen – Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorgangs keine Herstellungskosten. Sie fallen damit nicht unter die gem § 30 Abs 3 EStG bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen die Anschaffungskosten des Grundstücks erhöhenden Herstellungsaufwendungen. [...]

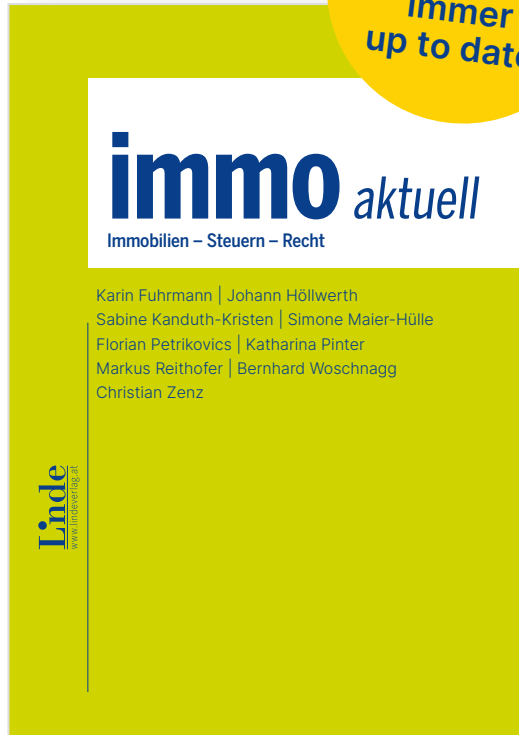
Anmerkung

Zur Besprechung der zugrunde liegenden BFG-Entscheidung und zur steuerlichen Einordnung der vergeblichen Planungskosten siehe immo aktuell 2021/12.

Der VwGH bestätigt, dass Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorgangs keine Herstellungskosten darstellen, wenn die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes gänzlich unterbleibt. Bei nachweislich beabsichtigter Vermietung des zu errichtenden Gebäudes wären die Planungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in dem Zeitpunkt abziehbar gewesen, in dem der Plan zur Gebäudeerrichtung aufgegeben wurde (siehe immo aktuell 2021/12).

Sabine Kanduth-Kristen

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 22 % Rabatt auf Ihr Abo 2022!

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

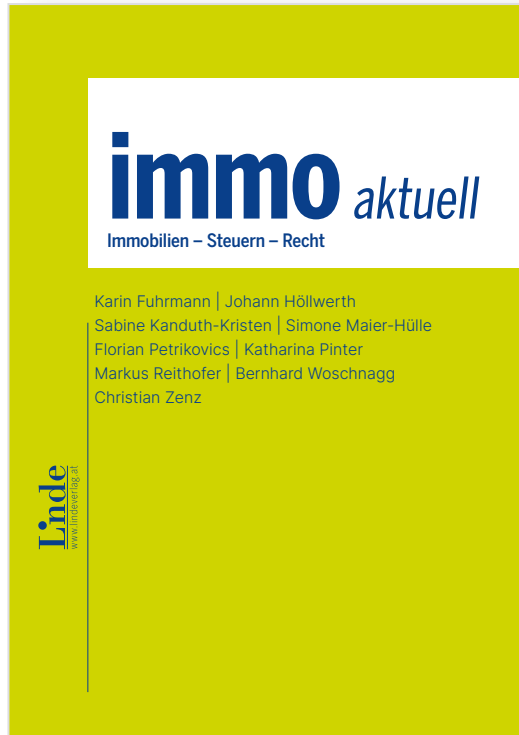
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VwGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell - Jahresabonnement 2022

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 245,-** (statt € 314,-)
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
Aktion gültig nur für Neuabonnements 2022.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell