

# 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

## **Wohnraumspende an Flüchtlinge**

Was gilt es steuerlich zu beachten?

Mietvertrag oder Prekarium?

Das Prekarium vor dem Hintergrund humanitärer Krisen

## **Immobilien und Steuern**

GrESt-Befreiung für öffentlich-rechtliche Körperschaften

Umgründungen: Umwandlung

## **Der aktuelle Fall**

Doppelte Hauptwohnsitzbefreiung?

## **Immobilien und Recht**

Der außerordentliche Zufall der „Seuche“ in Bestandverträgen

Kommentar: Bestellerprinzip im Maklergesetz

Annahme von Bestandzinszahlungen bei drohender Insolvenz

Neue Vergabekriterien für Immobilienfinanzierungen

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche

Zinshausmarktbericht: Begehrtes Gut

Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 29 Z 3 EStG; § 30 EStG immo aktuell 2022/10

## Aufteilung des Entgelts für den Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot

VwGH 24. 1. 2022, Ra 2021/13/0117

**[Es] ist der Verkehrswert beider Wirtschaftsgüter zu ermitteln und das Entgelt im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen. [...] Eine allgemeine (abstrakte) Bewertung des Belastungs- und Veräußerungsverbots scheidet aus [...]. Ausgehend vom vermögenswerten Vorteil des Berechtigten ergäbe sich das Entgelt der Revisionswerberin für den Verzicht auf das Veräußerungs- und Belastungsverbot [...] mit der Differenz aus dem gesamten Entgelt [...] und dem (nach dem Ertragswertverfahren ermittelten) Wert des Fruchtgenussrechts [...].**

**Sachverhalt:** Die Revisionswerberin hatte im Rahmen des Verkaufs einer Liegenschaft auf ein ihr zustehendes Fruchtgenussrecht und auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gegen Zahlung von insgesamt 500.000 € verzichtet. Die Behörde setzte für diesen Vorgang Einkommensteuer für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot (als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gem § 29 Z 3 EStG) fest, wobei es dem Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot ein Entgelt von 250.000 € zuordnete. Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde mit dem Argument, das Belastungs- und Veräußerungsverbot hätte lediglich der Sicherstellung des Fruchtgenussrechts gedient, der Ansatz von 250.000 € sei überdies willkürlich. Das Finanzamt wies die Beschwerde mittels Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Nach Vorlage an das BFG gab dieses der Beschwerde teilweise Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid. In dem – aufgrund von § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlichten – Erkenntnis ermittelte das BFG einen Wert des Belastungs- und Veräußerungsverbots von ca 96.400 € (auf Basis des BMF-Rentenrechners und der durchschnittlich erzielten Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung der vergangenen fünf Jahre). Diesen Wert setzte das BFG als Einkünfte gem § 29 Z 3 EStG und darauf die Einkommensteuer des Jahres 2019 fest. Die dagegen erhobene außerordentliche Revision wies der VwGH mangels Vorliegens einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zurück.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Der Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht ist als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung zu beurteilen (vgl VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029, mwN); es handelt sich daher um keine Leistung gem § 29 Z 3 EStG. Die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbots (vgl zu diesem etwa OGH 16. 1. 1980, 6 Ob 691/79; 31. 3. 1987, 5 Ob 303/87) gegen Entgelt unterliegt hingegen der Steu-

erpflcht gem § 29 Z 3 EStG; das nicht übertragbare Verbot ist kein Wirtschaftsgut, das veräußert werden könnte (vgl VwGH 23. 5. 2000, 95/14/0029, VwSlg 7508/F; 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0067, mwN). Das Verbot ist darauf gerichtet, Veräußerungs- und Belastungsvorgänge eines Dritten, die dem Verbotsberechtigten unerwünscht sind, zu unterbinden (vgl neuerlich VwGH 23. 5. 2000, 95/14/0029; 15. 12. 2010, 2005/13/0134), und schafft in wirtschaftlicher Hinsicht die Voraussetzung dafür, durch einen späteren Verzicht darauf Dispositionen des durch das Verbot Belasteten zu ermöglichen und dafür ein Entgelt zu lukrieren (vgl VwGH 15. 12. 2010, 2005/13/0134).

Im Kaufvertrag vom 24. 7. 2017 [sic, recte: 2019] wurde lediglich vereinbart, dass die Revisionswerberin für ihren Verzicht auf das Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie auf das Fruchtgenussrecht einen Betrag von 500.000 € erhält. Eine Aufgliederung dieses Entgelts auf die beiden Rechte erfolgte nicht.

Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass die Aufteilung eines einheitlichen Entgelts für verschiedene Wirtschaftsgüter (insb für bebaute Liegenschaften) nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hat. Hierzu ist der Verkehrswert beider Wirtschaftsgüter zu ermitteln und das Entgelt im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen. Dies gilt etwa auch dann, wenn ein Veräußerungserlös auf mehrere – nur zum Teil von Befreiungsbestimmungen betroffene – Liegenschaften erfolgen soll („Methode des Sachwertverhältnisses“; vgl VwGH 7. 9. 1990, 86/14/0084; 4. 6. 2003, 99/13/0238; 19. 12. 2013, 2012/15/0033; 16. 9. 2015, Ro 2014/13/0008, mwN). In dieser Weise ist (an sich) auch im hier vorliegenden Fall vorzugehen, in dem ein einheitliches Entgelt den Verzicht auf zwei (steuerlich unterschiedlich zu behandelnde) Rechte betrifft.

Entgegen der Ansicht des BFG wurde im Zuge der Erhebungen nur der Wert des Fruchtgenussrechts ermittelt, und zwar – in einer im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Revision nicht zu beanstandenden Weise – durch die Ermittlung des Ertragswerts dieses Rechts. Wenn dazu in der Revision insb geltend gemacht wird, es seien zu hohe durchschnittliche Jahreserträge angesetzt worden, so geht die Revision insoweit nicht vom festgestellten Sachverhalt aus (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in fünf Jahren insgesamt 87.153,58 €). Eine Reduktion dieses Ansatzes – wie in der Revision begehrt – könnte überdies nur den Wert des Fruchtgenussrechts reduzieren, was aber keine Reduktion des Werts des Belastungs- und Veräußerungsverbots bewirken würde. Eine allgemeine (abstrakte) Bewertung des Belastungs- und Veräußerungsverbots scheidet aus (vgl

etwa *Hauswurz/Prader*, Liegenschaftsbewertungsgutachten, 172: „*mangelnde Vergleichbarkeit*“; vgl auch VwGH 22. 10. 2013, 2012/10/0141). Das Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 (vgl zur wenn auch eingeschränkten Brauchbarkeit von dort festgeschriebenen Bewertungsregeln auch für das Abgabenrecht VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132) sieht in § 3 Abs 3 leg cit hierzu vor, dass bei Rechten und Lasten, deren Bewertung nach den in den §§ 2 bis 7 leg cit enthaltenen Regeln nicht möglich ist, der vermögenswerte Vorteil des Berechtigten bzw der vermögenswerte Nachteil des Belasteten heranzuziehen ist (vgl dazu auch die ErlRV 333 BlgNR 18. GP, 13: wenn sich zB keine vergleichbaren Rechte oder Lasten für die Durchführung des Vergleichswertverfahrens finden und das Recht auch nicht genutzt werden kann, sodass das Ertragswertverfahren nicht anwendbar ist).

Ausgehend vom vermögenswerten Vorteil des Berechtigten ergäbe sich das Entgelt der Revisionswerberin für den Verzicht auf das Veräußerungs- und Belastungsverbot – in diesem Sinne entsprechend auch der Vorgangsweise bei der „*Differenzmethode*“ (vgl dazu neuerlich VwGH 19. 12. 2013, 2012/15/0033, mwN) – mit der Differenz aus dem gesamten Entgelt (500.000 €) und dem (nach dem Ertragswertverfahren ermittelten) Wert des Fruchtgenussrechts (ca 100.000 €), also mit etwa 400.000 €. Vor diesem Hintergrund kann die Revision nicht aufzeigen, dass die Revisionswerberin durch die Zurechnung eines Betrags von 96.434,75 € zum Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot beschwert wäre. [...]

### Anmerkung

Die Aussagen des VwGH zur Steuerpflicht eines Verzichts auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot dem Grunde nach sind vor dem Hintergrund seiner ständigen Rechtsprechung nicht überraschend und auch nicht neu (vgl die auch vom VwGH zitierten Entscheidungen VwGH 23. 5. 2000, 95/14/0029; 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0067). Interessant an der vorliegenden Konstellation ist allerdings, dass der Revisionswerberin ein Betrag in Höhe von 500.000 € bezahlt wurde, ohne dass dieser auf das Fruchtgenussrecht einerseits und das Belastungs- und Veräußerungsverbot andererseits aufgeteilt wurde. Während nämlich die Aufgabe eines Fruchtgenussrechts einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleichzuhalten ist (und allenfalls im Rahmen der Spekulationseinkünftebesteuerung des § 29 Z 2 EStG iVm § 31 EStG steuerbar sein kann, vgl *Leyrer/Kampitsch*, Fruchtgenussgestaltungen an Immobilien im außerbetrieblichen Bereich, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, Einkommensteuer 2019 [2019] 37 [49 ff]), unterliegt die Aufgabe eines Belastungs- und Veräußerungsverbots (stets) der Besteuerung als Leistung nach § 29 Z 3 EStG. Das BFG nahm offensichtlich den Wert des Belastungs- und Veräußerungsverbots mit dem Rentenbarwert des Fruchtgenussrechts (ermittelt mit dem BMF-Rentenrechner) an und setzte diesen Wert als Einkünfte fest.

Demgegenüber hält der VwGH fest, dass eine Aufteilung einer einheitlichen Zahlung für mehrere Wirtschaftsgüter/Leistungen grundsätzlich nach dem Verhältnis der Sachwerte zu erfolgen habe. Da allerdings für ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ein solcher Sachwert (im Sinne eines Ertragswerts) nicht feststellbar ist, wäre – ausnahmsweise – eine Aufteilung nach der Differenz zwischen Entgelt und den ermittelbaren Sachwerten (im Sinne der „*Differenzmethode*“) vorzunehmen. Im Ergebnis wäre der VwGH im vorliegenden Sachverhalt zu einer deutlich höheren Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus Leistungen gelangt (da aufgrund des hohen Alters der Berechtigten der Wert des Fruchtgenussrechts vergleichsweise gering war). Da keine Amtsrevision gegen das Erkenntnis des BFG erhoben wurde und die Vorgangsweise des BFG für die Revisionswerberin günstiger war als das rechtlich richtige Ergebnis, fehlte der Revision der Steuerpflichtigen die Beschwer (vgl hierzu *Twardosz*, Handbuch VwGH-Verfahren<sup>4</sup> [2017] 49 ff); sie war folglich zurückzuweisen.

*Andreas Kampitsch*

§ 30 EStG; § 32 Abs 2 EStG immo aktuell 2022/11

### Verkauf eines Anteils an einer grundstücksbesitzenden KG als private Grundstücksveräußerung

VwGH 3. 2. 2022, Ra 2020/15/0036

#### **Befindet sich eine Liegenschaft im wirtschaftlichen Eigentum einer KG, so wird mit der Veräußerung der Beteiligung an der KG durch einen Gesellschafter dessen aliquote Beteiligung an dieser Liegenschaft veräußert.**

**Sachverhalt:** Zum Sachverhalt siehe bereits *Kampitsch*, immo aktuell 2020/13, in Besprechung des mittels außerordentlicher Revision angefochtenen BFG-Erkenntnisses. Im Wesentlichen betraf die Revision die Frage, ob die Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksbesitzenden KG als (allenfalls unter § 31 EStG fallendes) Spekulationsgeschäft oder als private Grundstücksveräußerung (der aliquoten Beteiligung am Grundstück) zu beurteilen ist. Der VwGH hat die außerordentliche Revision mit Beschluss zurückgewiesen.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] In Bezug auf Grund und Boden samt Gebäude erfasst § 30 Abs 1 EStG idF ab dem 1. StabG 2012 Sachen gleicher Art wie die noch auf eine Spekulationsfrist abstellende Regelung des § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012. Im Rahmen des einheitlichen Grundstücks sind die einzelnen Elemente Gebäude sowie grundstücksgleiche Rechte dann als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, wenn sie „*isoliert veräußert werden*“, was insb bei der Veräußerung eines Superädifikats oder eines Baurechts der Fall sein wird (VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066).

Eine Personengesellschaft ist im Ertragsteuerrecht Einkünfteermittlungssubjekt (im Falle einer Mitunternehmerschaft Gewinnermittlungssubjekt), nicht aber Steuersubjekt (vgl VwGH 3. 9. 2019, Ro 2019/15/0016; 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0020). Nach der ständigen Recht-

sprechung des VwGH gelten Beteiligungen an betrieblich tätigen wie auch an bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl VwGH 23. 1. 2019, Ra 2018/13/0052; 21. 12. 2016, Ra2015/13/0023; 20. 12. 2016; Ro 2015/15/0020; 27. 2. 2014, 2011/15/0082).

Befindet sich eine Liegenschaft im wirtschaftlichen Eigentum einer KG, so wird mit der Veräußerung der Beteiligung an der KG durch einen Gesellschafter dessen aliquote Beteiligung an dieser Liegenschaft veräußert (vgl VwGH 23. 1. 2019, Ra 2018/13/0052).

In diesem Sinn hat der VwGH im Erkenntnis vom 24. 9. 2014, 2012/13/0021, zu einem im April 2007 erfolgten Verkauf einer Kommanditbeteiligung an einer vermögensverwaltenden KG, in deren Eigentum sich ein Grundstück befunden hat, ausgesprochen:

*„Entsprechend diesem bei der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften allgemein (auch wenn diese gesellschaftsrechtlich dem Konzept der sogenannten ‚Gesamthand‘ folgen) nach der Judikatur des VwGH geltenden Durchgriffsprinzip ist der belangten Behörde nicht darin zu folgen, wenn sie die Beteiligung (Kommanditanteil) an der vermögensverwaltenden KG selbst als eigenständiges Wirtschaftsgut gewertet und deshalb das Vorliegen von Einkünften aus Spekulationsgeschäften nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG [idF vor dem 1. StabG 2012] verneint hat (vgl in diesem Sinne auch Bergmann, GES 2012/3, 154 ff, sowie schon Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 20). Dass der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, im § 32 Abs 2 EStG nach den Gesetzesmaterialien ‚klarstellend‘ mit Wirksamkeit ab 2013 (vgl § 124b Z 235 EStG) die Bestimmung aufgenommen hat, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstelle (daher im Falle einer solchen Anteilsveräußerung – abhängig von der Art der der Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter – Einkünfte gem den §§ 27, 30 oder 31 EStG vorlägen; vgl die Regierungsvorlage 1960 BlgNR 24. GP, 30, sowie in diesem Zusammenhang Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup>, Tz 120, und Baumann/Raab, ÖStZ 2012/1079, 589), ändert [...] nichts daran, dass sich diese Beurteilung bereits bisher aus den oben aufgezeigten ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen (und der dazu entwickelten Judikatur des VwGH) ergab.“*

Der VwGH hat sohin bereits im Erkenntnis vom 24. 9. 2014, 2012/13/0021, zu Recht erkannt, dass durch die mit dem AbgÄG 2012 eingeführte Regelung des § 32 Abs 2 EStG – unabhängig von dem in der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 235 EStG normierten Zeitpunkt – keine Änderung an der ertragsteuerlichen Beurteilung der Veräußerung der Beteiligung an einer Personengesellschaft eingetreten ist.

Die im gegenständlichen Fall vom Revisionswerber vorgenommene Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG beinhaltet sohin aus ertragsteuerlicher Sicht die Veräußerung eines aliquoten Anteils an den im Eigentum der KG stehenden Grundstücken. Da (bebaute) Grundstücke in gleicher Weise vom Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 wie vom Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 erfasst sind, zeigt die Revision mit ihrem Hinweis auf die Neufassung des § 30 Abs 1 EStG durch das 1. StabG 2012 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf.

Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal „Grundstück“ in § 30 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 liegt bereits vor (VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066); im Übrigen ist eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG nicht anzunehmen, wenn die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig ist (vgl VwGH 15. 5. 2019, Ro 2019/01/0006).

Die Revision verweist schließlich auf die Neufassung des § 105 UGB mit Wirksamkeit ab 1. 1. 2007, BGBl I 2005/120, führt aber nicht aus, in welcher Weise die Neufassung Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Beurteilung einer Beteiligungsveräußerung haben könnte. Zudem wurde in den dazu ergangenen Erläuterungen zur Regierungsvorlage klargestellt, dass die umfassende Anerkennung der Rechtsfähigkeit der offenen Gesellschaft und der Kommanditgesellschaft „nichts am inneren Aufbau dieser Gesellschaften, somit auch nichts am Prinzip der ‚Gesamthandschaft‘ und damit an all jenen wesentlichen Elementen [ändert], die auch für die steuerrechtliche Beurteilung dieser Gesellschaften und ihrer Gesellschafter als ‚Mitunternehmer‘ maßgeblich sind“ (ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 15). Dazu kommt, dass das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 24. 9. 2014 eine bereits nach dem 1. 1. 2007 erfolgte Abtretung eines Kommanditanteils betrifft. Im Übrigen konnten OG und KG schon vor der mit BGBl I 2005/120 erfolgten Neufassung des § 105 UGB zivilrechtliche Eigentümerinnen von Grundstücken sein. [...]

### Anmerkung

Die Zurückweisung der außerordentlichen Revision durch den VwGH war angesichts des Erkenntnisses VwGH 24. 9. 2014, 2012/13/0021, zu erwarten (siehe schon *Kampitsch*, immo aktuell 2020/13, 75). Die Änderung des Zivilrechts (weg vom Gesamthandeigentum der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen gem Art 7 Nr 9 EVHGB zu § 124 HGB hin zum Alleineigentum der Gesellschaft gem § 105 UGB) hat steuerlich daher keine Auswirkung. Begründend führt der VwGH hierzu die ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 15 (zum HaRÄG), an, wonach sich an jenen wesentlichen Elementen, die auch für die steuerrechtliche Beurteilung der Personengesellschaften OG und KG maßgeblich sind, durch die Reform der Personengesellschaften nichts ändere.

*Andreas Kampitsch*

## Teilwertabschreibungen auf hergestellte Eigentumswohnungen

VwGH 3. 2. 2022, Ra 2020/15/0118

**Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass der Teilwert nicht unter den Anschaffungskosten liegt, weil von einem Unternehmer angenommen werden kann, dass er – Fehlmaßnahmen ausgenommen – grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat (VwGH 17. 4. 2008, 2005/15/0073).**

**Sachverhalt:** Die Revisionswerberin, eine GmbH, errichtete eine Wohnanlage (Fertigstellung im Jahr 2017) mit Eigentumswohnungen, welche bis auf zwei Wohnungen auch verkauft wurden. Nachdem ein Verkauf der Wohnungen gescheitert war, vermietete die GmbH die beiden Wohnungen. Die beiden Wohnungen sowie die Kfz-Abstellplätze wurden in das Anlagevermögen aufgenommen und im Jahr 2017 eine Teilwertabschreibung in Höhe von rund 15 % vorgenommen. Im Zuge einer Außenprüfung verweigerte das Finanzamt die Anerkennung der Teilwertabschreibung mit dem Argument, eine wesentliche Umweltveränderung (wie zB Verkehrslärm oder Verschlechterung der Verkehrsverhältnisse) sei seit der Fertigstellung des Gebäudes nicht eingetreten, eine über die lineare AfA hinausgehende Teilwertabschreibung daher nicht anzuerkennen.

Dagegen erhob die GmbH Beschwerde an das BFG. Sie machte geltend, dass die Teilwertabschreibung das Ergebnis einer nach Veräußerung aller übrigen Wohnungen vorgenommenen Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Verhältnis der tatsächlich erzielten (bzw mit Hinblick auf die beiden gegenständlichen, nicht verkauften Wohnungen angestrebten) Verkaufserlöse sei. Das BFG gab der Beschwerde Folge und änderte die Körperschaftsteuerfestsetzung entsprechend ab. Das BFG stellte fest, dass die beiden Wohnungen tatsächlich aufgrund von Umwelteinflüssen schwieriger zu veräußern wären, beurteilte das Vorbringen der beschwerdeführenden GmbH als hinreichend glaubwürdig und erkannte eine Teilwertabschreibung im Ausmaß von 15 % an. Die Aufteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die jeweiligen Wohnungen nach dem Verhältnis der Verkehrswerte ließ das BFG allerdings nicht zu. Das Finanzamt erhob gegen das Erkenntnis des BFG außerordentliche Amtsrevision. Der VwGH ließ die Revision zu und hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Der Teilwert ist nach § 6 Z 1 EStG der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Beim Teilwert iSd § 6 Z 1 und 2 lit a EStG handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwerts nicht zu berücksichtigen (VwGH 5. 7. 2004, 2000/14/0174).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwerts darlegen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsguts nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; der Nachweis bzw die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, aufgrund derer (auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der subjektiven Richtigkeit der Bilanz) gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung gegeben seien und somit in jenem bestimmten Wirtschaftsjahr Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien (vgl VwGH 20. 12. 2016, Ra 2014/15/0035, mwN).

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass der Teilwert nicht unter den Anschaffungskosten liegt, weil von einem Unternehmer angenommen werden kann, dass er – Fehlmaßnahmen ausgenommen – grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat (VwGH 17. 4. 2008, 2005/15/0073). Dies gilt entsprechend auch für Herstellungskosten.

Im Revisionsfall geht es um die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung hinsichtlich zweier neu errichteter Eigentumswohnungen (samt den zugehörigen Kfz-Abstellplätzen). Die Teilwertabschreibung ist bereits im Jahr der Fertigstellung der Wohnungen bzw der Wohnanlage geltend gemacht worden.

Die Vornahme einer Teilwertabschreibung setzt nach den zitierten Bestimmungen voraus, dass ein Teilwert vorliegt, der niedriger als die Anschaffungs- und Herstellungskosten ist. Es reicht für eine Teilwertabschreibung daher – wie das revisionswerbende Finanzamt zutreffend aufzeigt – nicht aus, wenn das BFG in seiner Begründung ausschließlich auf die Glaubhaftmachung eines relativ niedrigeren Werts der beiden Eigentumswohnungen gegenüber anderen

Wohnungen desselben Wohnungseigentums- hauses eingegangen ist. Die Überlegungen, ob die beiden gegenständlichen Wohnungen schwerer verkäuflich seien oder es bei deren Verkauf zu einem Marktanpassungsabschlag kommen müsse, sind für die Rechtfertigung einer Teilwertabschreibung unerheblich.

Für eine Teilwertabschreibung ist es in einem ersten Schritt erforderlich, die Anschaffungs- und Herstellkosten der beiden Eigentumswohnungen zu bestimmen. In einem zweiten Schritt wäre der Teilwert der Wohnungen zu ermitteln und dem Buchwert gegenüberzustellen. Dies alles hat das BFG, das eine Teilwertabschreibung anerkannt hat, im angefochtenen Erkenntnis unterlassen.

Eine Aufteilung der gesamten Anschaffungs- und Herstellkosten des gesamten Wohnungseigentumsprojekts auf die einzelnen Wohnungen nach dem Verhältnis ihrer erzielten oder erzielbaren Verkaufspreise entspricht dabei – wie das BFG im angefochtenen Erkenntnis insofern selbst zutreffend ausgeführt hat – nicht dem Gesetz. Entscheidend ist vielmehr, welche Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen in Bezug auf die beiden in Rede stehenden Wohnungen getätigt worden sind.

Im Übrigen kann die in der Revisionsbeantwortung (nicht näher substantiierte) Behauptung, dass eine Fehlinvestition vorliege, weil anstelle eines ursprünglich geplanten Stiegenhauses an der betreffenden Hausseite doch Wohnungen gebaut worden seien, auf der Grundlage der vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen nicht nachvollzogen werden können. Eine Fehlinvestition liegt nämlich nicht bereits dann vor, wenn sich im Verkauf für einzelne Eigentumswohnungen eine geringere Gewinnmarge als für andere Wohnungen realisieren lässt. Darüber hinaus ist das BFG auch auf die (frühe) Aufgabe der Verkaufsbemühungen seitens der mitbeteiligten Partei und die (rasche) Vermietung der Wohnungen und die daraus resultierenden Ertragschancen im Hinblick auf einen für die Wohnungen anzusetzenden Teilwert nicht näher eingegangen. [...]

## Anmerkung

Die Rechtsprechung ist hinsichtlich der Anerkennung von Teilwertabschreibungen restriktiv. So besteht – wie vom VwGH unter Verweis auf seine frühere Judikatur festgehalten – prinzipiell die Vermutung, dass der Teilwert nicht unter den Anschaffungskosten liegt, weil angenommen werden kann, dass ein Unternehmer nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Erschwerend kommt im gegenständlichen Fall dazu, dass die Teilwertabschreibung im Jahr der Fertigstellung der Wohnhausanlage vorgenommen werden sollte; hierbei ist jedoch zu beachten, dass – ebenfalls nach höchstgerichtlicher Judikatur –, je kürzer der Abstand zwischen Anschaffung oder Herstellung und Bilanzstichtag ist, zu welchem die Teilwertabschreibung geltend gemacht werden

soll, umso stärker die Vermutung einer Übereinstimmung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und Teilwert ist (vgl VwGH 10. 9. 1998, 93/15/0051). Das BFG hatte im aufgehobenen Erkenntnis zwar Argumente für einen im Vergleich zu den übrigen Eigentumswohnungen in der Wohnanlage verminderten Veräußerungserlös festgestellt, jedoch – wie es der VwGH nun verlangt – weder die Höhe der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten noch die Höhe des (verminderten) Teilwerts. Aus der Entscheidung leitet der Vorsitzende des erkennenden Senats ab, dass für den Zweck der Teilwertermittlung der Gebäudeanteil und der – aliquote – Anteil am Grund und Boden gemeinsam, quasi als Einheit, den Teilwert bilden und nicht getrennt zu betrachten sind (Zorn, VwGH: Eigentumswohnung als einheitliches Gut, RdW 2022, 285 [285]). Diese in der Literatur häufig als „Einheits-theorie“ (vgl zB Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 6 Tz 92 „Gebäude“; siehe auch Kampitsch, „Steuerverfangerheit“ von Grundstücken zum 31. 3. 2012, immo aktuell 2019, 14) bezeichnete Zusammenfassung von Grund und Boden und Gebäuden ist aber wohl kein genereller Grundsatz: So ist nach Zorn (RdW 2022, 285 [286]) zB für den Fall der Errichtung eines Gebäudes nach dem 31. 3. 2012 auf einem Grundstück, das gem § 30 Abs 4 EStG am 31. 3. 2012 nicht steuerverfanger war (sog „Altgrundstück“), von Grund und Boden als Altgrundstück und einem Gebäude als Neugrundstück auszugehen. Es sei jeweils in Bezug auf die anzuwendende gesetzliche Regelung zu entscheiden, ob Grund und Boden und Gebäude eine Einheit bilden oder nicht.

Bei Teilwertabschreibungen von Grundstücken – sofern auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz anwendbar ist – ist darüber hinaus zu beachten, dass diese wie auch Veräußerungsverluste und Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebs zu verrechnen sind und ein verbleibender Überhang nur zu 60 % ausgeglichen werden darf (§ 6 Z 2 lit d EStG). Bei unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften (wie etwa der betroffenen GmbH im Sachverhalt) ist diese Vorschrift schon qua ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht anzuwenden; auch bei den übrigen Körperschaften scheidet die Anwendung dieser Bestimmung mE vor allem aus systematischen Erwägungen aus (vgl Kampitsch/Komarek, Verlustverwertungseinschränkungen gem § 6 Z 2 lit c und d EStG bei Körperschaften, SWK 18/2020, 953 [953 ff]). Im gegenständlichen Falle wäre allerdings auch im Betriebsvermögen einer natürlichen Person die Teilwertabschreibung voll wirksam geworden, da sich der Sachverhalt um einen gewerblichen Immobilienentwickler dreht und für diese der Sondersteuersatz gem § 30a Abs 3 Z 2 EStG ohnehin nicht zur Anwendung gelangt (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>14</sup> [2021] § 30a Rz 19).

Andreas Kampitsch

## Haftung des Parteienvertreterers für die Immobilienertragsteuer

VwGH 9. 2. 2022, Ro 2022/15/0004

**Zu den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Haftung nach § 30c Abs 3 Satz 3 EStG gehört, dass die ImmoEST „wider besseren Wissens [sic!] auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird“.**

**Sachverhalt:** Der Revisionswerber, ein Rechtsanwalt, nahm für einen Grundstücksverkauf (Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG) als Parteienvertreter die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, der Immobilienertragsteuer und der Eintragungsgebühr vor. Im Rahmen der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer (ImmoEST) ermittelte der Revisionswerber die Bemessungsgrundlage gem § 30 Abs 4 Z 2 EStG unter Zugrundelegung von Anschaffungskosten in Höhe von 86 % des Veräußerungserlöses. Nach Ansicht des Finanzamts hätten die Anschaffungskosten hingegen gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG nur mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden dürfen, daher zog es den Revisionswerber mit Bescheid gem § 30c Abs 3 EStG und § 202 BAO infolge zu niedriger Berechnung der ImmoEST für den Mehrbetrag zur Haftung heran. Das BFG gab der dagegen erhobenen Beschwerde keine Folge und begründete dies wie schon das Finanzamt damit, dass die von der Gemeindevertretung im Jahr 2015 beschlossene Änderung der Widmung des Grundstücks von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet als Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG zu werten sei. Es erklärte die Revision für zulässig, weil iZm der Auslegung des Begriffs Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG idF 2. AbgÄG 2014 keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege. Der VwGH hob das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

**Rechtliche Beurteilung:** § 30c Abs 3 Satz 3 EStG idF 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, lautet: „Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.“ Aufgrund des Grundsatzes der materiellen Akzessorität der Haftung setzt die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung voraus, dass eine Abgabenschuld (gegenüber dem Abgabenschuldner) entstanden und noch nicht erloschen ist [...].

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26. 5. 2021, Ra 2019/15/0046, in Bezug auf private Grundstücksveräußerungen eines Vereins ausgesprochen: „Mit der Entrichtung der Immobilienertragsteuer in der korrekten Höhe gilt die Körperschaftsteuer aus privaten Grundstücksgeschäften als abgegolten (vgl § 24 Abs 2 KStG 1988 sowie § 21 Abs 3 Z 4 KStG 1988 iVm § 30b Abs 2 EStG 1988).“ Auch in Bezug auf private Grundstücksveräußerungen durch Einkommensteuersubjekte setzt die Abgeltungswirkung die gesetzlich richtige ImmoEST voraus [...]. § 30b Abs 2 Satz 1 EStG stellt auf die ImmoEST in der dem Gesetz entsprechenden Höhe ab.

Die Haftungstatbestände des § 30c Abs 3 EStG werden im angefochtenen Erkenntnis niemals erwähnt. Dem Haftungsbescheid des Fi-

nanzamts ist allerdings zu entnehmen, dass sich die Geltendmachung der Haftung auf § 30c Abs 3 EStG stützt, weil im Spruch des Bescheides „§ 30c Abs 3 Einkommensteuergesetz“ genannt ist. Aus dem Umstand, dass das Finanzamt eine Unrichtigkeit in der Ermittlung der Höhe der ImmoEST annimmt, kann geschlossen werden, dass es den Bescheid auf § 30c Abs 3 Satz 3 EStG stützen wollte. Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG war sohin die Haftung nach § 30c Abs 3 Satz 3 EStG.

Zu den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Haftung nach § 30c Abs 3 Satz 3 EStG gehört, dass die ImmoEST „wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird“.

Im angefochtenen Erkenntnis finden sich zur Frage, ob die Berechnung der ImmoEST wider besseres Wissen auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen erfolgt ist, weder Sachverhaltsfeststellungen noch rechtliche Überlegungen. Das BFG geht – wie zuvor das Finanzamt bei Erlassung des Haftungsbescheides und der Beschwerdeentscheidung – mit keinem Wort auf diese Voraussetzung für das Entstehen der Haftung nach § 30c Abs 3 Satz 3 EStG ein.

Das BFG hat somit verkannt, dass es zu den Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gehört, dass ein konkreter Haftungstatbestand erfüllt ist. In Verkennung der Rechtslage hat sich das BFG nicht damit auseinandergesetzt, ob der Revisionswerber als Parteienvertreter die Berechnung auf der Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen wider besseres Wissen vorgenommen hat. [...]

### Anmerkung

Für Zwecke der Selbstberechnung der ImmoEST durch den Parteienvertreter hat der Veräußerer gem § 30c Abs 2 Z 2 EStG „dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen“. Gem § 30c Abs 3 Satz 1 EStG haftet der Parteienvertreter für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST. Wie der VwGH ausführt, besteht eine Haftung des Parteienvertreterers für die (objektive) Richtigkeit der ImmoEST gem § 30c Abs 3 Satz 3 EStG nur dann, wenn diese „wider besseren Wissens [sic!] auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet“ wird (siehe auch ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 14). Die Voraussetzungen für die Haftung sind somit eine auf Grundlage von falschen Angaben (bzw Unterlagen) des Veräußerers unrichtige Berechnung der ImmoEST und das Wissen des Parteienvertreterers um die Unrichtigkeit der Angaben (siehe dazu Urtz in Urtz, Die neue Immobilienertragsteuer – Update 2013, ÖStZ-Spezial [2014] 382 ff; Wilhelm, Selbstberechnung von Steuern/Gebühren: Haftung und Versicherung des Parteienvertreterers, RdW 2013, 263 f). Der Parteienvertreter muss offenkundig Kenntnis davon haben, dass die Angaben und Unterlagen des Veräußerers nicht den Tatsachen entsprechen (siehe BFG 17. 4. 2020, RV/1100223/2018; Rz 6714 EStR; siehe auch

*Denk*, Immobilienertragsteuer: Zivilrechtliche Aufklärungspflicht und steuerrechtliche Haftung des Parteienvertreters, *immol* 2017, 238 [240]). Damit bezieht sich die Haftung auf die dem Parteienvertreter bewusste Unrichtigkeit von Sachverhaltelementen, nicht aber auf eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch den Parteienvertreter ausgehend von korrekten Angaben und Unterlagen des Steuerpflichtigen (vgl. *Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer – Update 2013, 383). Nach abweichender Ansicht von *Bodis* (in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *EStG* [18. Lfg, 2016] § 30b Tz 46) greift die Haftung hingegen auch bei unrichtiger rechtlicher Beurteilung durch den Parteienvertreter (ebenso wohl auch *Zorn*, *RdW* 2022, 284) sowie bei einer Selbstberechnung, die (unabhängig von deren Richtigkeit) nicht auf Grundlage der Angaben und Unterlagen des Steuerpflichtigen erfolgt (in diesem Sinne auch *Thunshirn*, Immobilienertragsteuer: Haftungstatbestände für Parteienvertreter, *ecol* 2013, 760 f). Für eine einschränkende Auslegung des Haftungstatbestands spricht allerdings der Zweck der Regelung, „primär solche Fälle zu verhindern“ – wie *Bodis/Schlagger* (Immobilienertragsteuer – Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, *RdW* 2012, 173 [175]) ausführen –, „in denen Steuerpflichtiger und Parteienvertreter koordiniert vorgehen, um die Steuerpflicht zu verschleiern“.

Die Haftung greift weiters nicht, wenn dem Parteienvertreter die Unrichtigkeit der Angaben oder Unterlagen nicht bewusst ist (siehe *Loser* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer [56. Lfg, 2014] §§ 30b, 30c Tz 29). Während die Finanzverwaltung wohl von einer Prüfpflicht der Angaben und Unterlagen durch den Parteienvertreter ausgeht (siehe *Rz* 6714 *EStR* iVm *Rz* 6711 *EStR*), wird eine solche in der Literatur teilweise abgelehnt (siehe *Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer – Update 2013, 386 ff; *Loser* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer [56. Lfg, 2014] §§ 30b, 30c Tz 30).

Entsprechen die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, tritt gem § 30b Abs 2 *EStG* mit Entrichtung der selbstberechneten ImmoESt keine Abgeltungswirkung ein. Der Steuerpflichtige muss die Einkünfte sohin gem § 42 Abs 1 Z 5 *EStG* erklären; die entrichtete ImmoESt hat nach den *ErlRV* (1680 *BlgNR* 24. GP, 14) den Charakter einer besonderen Vorauszahlung und ist im Rahmen der Veranlagung anzurechnen.

Die ImmoESt entfaltet – wie der *VwGH* mit Verweis auf das Erkenntnis vom 26. 5. 2021, *Ra* 2019/15/0046, wiederholt – zudem nur dann Abgeltungswirkung, wenn der Parteienvertreter sie in (rechts)richtiger Höhe entrichtet. Ist das – zB aufgrund eines Rechtsirrtums – nicht der Fall, muss der Steuerpflichtige den Vorgang zwar nicht in die Einkommensteuererklärung aufnehmen („vorläufige“ Abgeltungswirkung), das Finanzamt kann die ImmoESt im Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid aber in der richtigen Höhe vorschreiben (vgl. *Zorn*, *RdW* 2021, 508, und *RdW* 2019, 711).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 10 UStG

immo aktuell 2022/14

## Umsatzsteuersatz von Leistungen einer WEG bei kurzfristiger Vermietung

*VwGH* 10. 2. 2022, *Ro* 2019/15/0179

**Wird eine Wohnung bloß für wenige Wochen oder gar Tage überlassen, kann von einem Aufenthalt „auf Dauer“ keine Rede sein. Darin unterscheidet sich der Begriff der „Wohnzwecke“ iSd § 10 Abs 2 Z 4 lit d UStG auch von jenem der „Beherbergung“ iSd § 10 Abs 2 Z 4 lit b UStG (jeweils in der angeführten Stamfassung des UStG 1994). Denn während der „Wohnzweck“ einen Zustand beschreibt, der grundsätzlich auf Dauer ausgelegt ist, erfasst der Begriff der Beherbergung die Zurverfügungstellung einer bloß vorübergehenden Wohnmöglichkeit (vgl. sinngemäß *EuGH* 12. 2. 1998, *Blasi*, C-346/95, *Rn* 23).**

**Sachverhalt:** Die mitbeteiligte Partei ist eine Wohnungseigentümergeinschaft, die gegenüber den Wohnungseigentümern Leistungen der Erhaltung und Verwaltung des Betriebs der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen der Liegenschaft erbringt. Das Gebäude besteht aus zwei Geschäftseinheiten im Erdgeschoss und 27 Wohnungen in den Obergeschossen. Die Leistungen an die Wohnungseigentümer wurden insoweit dem Normalsteuersatz unterzogen, als diese auf die beiden Geschäftseinheiten entfielen. In Bezug auf die Wohnungen gelangte gem § 10 Abs 2 Z 4 lit d UStG der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf die Prüferin die Feststellung, dass die Wohnungen von den jeweiligen Wohnungseigentümern teilweise touristisch (durch kurzfristige Vermietung an Feriengäste) als Ferienwohnungen und teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden seien und wandte im Ausmaß von geschätzten 75 % den Normalsteuersatz an. Das BFG gab der gegen den Umsatzsteuerbescheid erhobenen Beschwerde Folge und vertrat die Ansicht, dass die Wohnungen jedenfalls (bei Eigennutzung und bei touristischer Verwendung) Wohnzwecken dienten und der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Die Revision erklärte das BFG für zulässig. Der *VwGH* hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes infolge einer ordentlichen Amtsrevision auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Gem § 2 Abs 5 WEG bilden alle Wohnungseigentümer zur Verwaltung der Liegenschaft die Eigentümergemeinschaft; sie ist eine juristische Person mit Rechtsfähigkeit in dem durch § 18 Abs 1 und 2 WEG umschriebenen Umfang. Gem § 10 Abs 2 Z 4 lit d UStG (in der hier anwendbaren Stamfassung *BGBI* 1994/663) ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 10 % für die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht und die Wohnzwecken dienen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme. [...]

Der *VwGH* hat im Erkenntnis vom 4. 2. 2009, 2007/15/0116, und auch in den Er-

kenntnissen vom 24. 3. 2015, 2012/15/0042, sowie vom 25. 6. 2014, 2010/13/0119, zu Recht erkannt, dass Grundstücke, Gebäude oder Teile und Anlagen dann Wohnzwecken iSd Bestimmung des § 10 Abs 2 Z 4 lit d UStG dienen, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen und Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren.

Wird eine Wohnung bloß für wenige Wochen oder gar Tage überlassen, kann von einem Aufenthalt „auf Dauer“ keine Rede sein. Darin unterscheidet sich der Begriff der „Wohnzwecke“ iSd § 10 Abs 2 Z 4 lit d UStG auch von jenem der „Beherbergung“ iSd § 10 Abs 2 Z 4 lit b UStG (jeweils in der angeführten Stammfassung des UStG 1994). Denn während der „Wohnzweck“ einen Zustand beschreibt, der grundsätzlich auf Dauer ausgelegt ist, erfasst der Begriff der Beherbergung die Zurverfügungstellung einer bloß vorübergehenden Wohnmöglichkeit (vgl sinngemäß EuGH 12. 2. 1998, *Blasi*, C-346/95, Rn 23). [...]

### Anmerkung

Gem § 10 Abs 2 Z 3 lit b UStG in der aktuellen Fassung ermäßigt sich der Steuersatz auf 10 % für „die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht und die Wohnzwecken dienen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme“ (Stammfassung: § 10 Abs 2 Z 4 lit d UStG). Der ermäßigte Steuersatz ist auf die angeführten Leistungen nur anzuwenden, wenn sie sich auf Teile und Anlagen einer im Wohnungseigentum stehenden Liegenschaft beziehen, die Wohnzwecken dienen. Dem Normalsteuersatz unterliegen die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme sowie Leistungen iZm Fahrzeugabstellplätzen. Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb von Teilen und Anlagen einer Liegenschaft, die nicht für Wohnzwecke oder das Abstellen von Fahrzeugen aller Art verwendet werden, sind gem § 6 Abs 1 Z 17 UStG steuerbefreit. Auf die Steuerbefreiung der Z 17 kann der Unternehmer gem § 6 Abs 2 UStG verzichten (Option zur Steuerpflicht), soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Optiert die Wohnungseigentumsgemeinschaft zur Steuerpflicht, ist auf die Leistungen der Normalsteuersatz anzuwenden. Für die Abgrenzung ist auf den tatsächlichen Verwendungszweck abzustellen, auf die Widmung für gewerbliche Zwecke oder für Wohnzwecke kommt es nicht an (vgl Rz 1185 UStR).

Strittig war im vorliegenden Fall, ob ein „Dienen zu Wohnzwecken“ anzunehmen und der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, wenn die Wohnungseigentümer die Wohnungen teilweise im Rahmen kurzfristiger Überlassungen zu touristischen Zwecken als Ferienwohnungen nutzen.

Der VwGH verneint dies unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung. Teile und Anlagen einer Liegenschaft dienen dann Wohnzwecken iSd § 10 Abs 2 Z 3 lit b UStG, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen und Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren. Dabei ist es nach dem Erkenntnis vom 21. 3. 2018, Ro 2015/13/0004 (betreffend die dauerhafte Vermietung von „Kabanen“ [containerartige Badehütten]), unerheblich, ob das Wohnbedürfnis auf Dauer oder nur vorübergehend etwa iZm Urlaub oder Freizeitgestaltung befriedigt wird. Maßgeblich ist vielmehr, ob das Wohnbedürfnis auf Dauer bzw auf längere Sicht befriedigt werden kann (vgl auch *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup> [2021] § 10 Rz 186). Die kurzfristige Überlassung von (möblierten) Wohnungen für wenige Wochen oder Tage erfüllt diese Voraussetzung nicht. Es liegt vielmehr eine Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen vor, die zwar ihrerseits unter den ermäßigten Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 3 lit c UStG fällt, aber iZm Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften die Voraussetzung des „Dienens zu Wohnzwecken“ nicht erfüllt.

Eine Vermietung zu Wohnzwecken durch die Wohnungseigentümer ist im Hinblick auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Leistungen der Wohnungseigentumsgemeinschaft gem § 10 Abs 2 Z 3 lit b UStG – anders als die Beherbergung iSd § 10 Abs 2 Z 3 lit c UStG – unschädlich. Ebenso führt die Untervermietung zu Wohnzwecken beim Vermieter, der die Wohnung an den Untervermieter überlässt, nicht zum Wegfall des ermäßigten Steuersatzes gem § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG (vgl *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup>, § 10 Rz 195). Der ermäßigte Steuersatz ist beim Vermieter aber nicht anwendbar, wenn der Mieter die Wohnung zur Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen verwendet (vgl Rz 1187 UStR; *Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3,01</sup> [Stand 1. 1. 2021, rdb.at] § 10 Rz 112; *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>3</sup>, § 10 Rz 246). Ein wesentliches (aber nicht das alleinige) Kriterium für die Abgrenzung zwischen der Vermietung zu Wohnzwecken und der Beherbergung ist die Dauer der Überlassung (Wohnzwecke: längerfristig; Beherbergung: kurzfristig, meist unter sechs Monaten; vgl *Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3,01</sup>, § 10 Rz 112). Daneben werden im Rahmen der Beherbergung zusätzliche Dienstleistungen wie die Zurverfügungstellung und Reinigung von Bettwäsche und Handtüchern erbracht, sodass die Nutzung der Wohnung durch Dritte unmittelbar und ohne weitere Vorkehrungen möglich ist (vgl Rz 1218 und 1368 UStR).

In der Praxis muss sichergestellt werden, dass die Hausverwaltung Kenntnis von der konkreten Nutzung der einzelnen Wohneinheiten hat, um im Rahmen der Abrechnung die richtigen Steuersätze anwenden zu können.

Sabine Kanduth-Kristen

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

# 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

**Jetzt 22 % Rabatt auf Ihr Abo 2022!**

Immobilien | Steuern | Recht

## **Der aktuelle Fall**

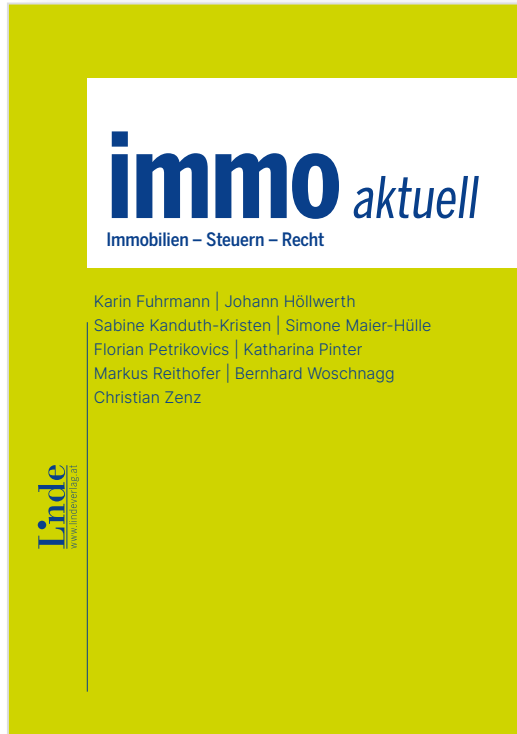
Diskussion am Puls der Zeit

## **Immobilien- und Steuerrecht**

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

## **Rechtsprechung**

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



## immo aktuell - Jahresabonnement 2022

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/immo-aktuell](http://www.lindeverlag.at/immo-aktuell)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto: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](http://www.lindeverlag.at/immo-aktuell)