

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

Immobilienengesellschaften als „Shell Companies“?
Strafbarkeit und Haftung von Vermietern nach dem GSpG
Umgründungen: Realteilung

Immobilien und Recht

Verzicht auf Mietzinsindexierung infolge von Teuerung
Bestandzinsen und COVID-19
Mietverhältnisse vermierterseits richtig beenden
Bemessungsgrundlage der Immobilienmaklerprovision
Immobilienwerb in den Vereinigten Arabischen Emiraten
Der Wohnungsmarkt in Kroatien und Österreich

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30 EStG; § 2 BewG;
§ 841 ABGB

immo aktuell 2022/47

Realteilung eines Grundstücks

VwGH 8. 9. 2022, Ro 2022/15/0007

Der von vornherein bestehende (primäre) Anspruch der Miteigentümer auf reale Teilung des im Miteigentum stehenden Grundstücks besteht gem § 843 ABGB im österreichischen Recht (vgl OGH 14. 6. 2021, 5 Ob 109/21x; RIS-Justiz RS0013236; RS0004261). Dabei kann es sich ergeben, dass sich der Anspruch auf die Realteilung nicht nur auf eine einzelne, im Miteigentum stehende Parzelle bezieht, sondern auch auf mehrere, die gleichen Eigentumsverhältnisse aufweisende Parzellen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden (OGH 16. 6. 1982, 3 Ob 538/82, RS0013858; 21. 12. 1999, 5 Ob 89/99w, RS0013231).

[B]ezieht sich der Teilungsvorgang nicht auf ein einziges Grundstück des Privatvermögens, sondern auf [...] [zwei] Grundstücke [...], [an denen] nicht idente Eigentumsverhältnisse [bestanden,] [...] können die beiden Grundstücke keine wirtschaftliche Einheit bilden, sodass ein entsprechender Naturalteilungsanspruch iSd § 843 ABGB nicht gegeben [ist]. Es entspricht daher dem Gesetz, dass das BFG diesen Teilungsvorgang nicht als steuerneutrale Realteilung (Naturalteilung), sondern als Tausch iSd § 6 Z 14 EStG beurteilt hat.

Sachverhalt: Der Vater und die Mutter der Revisionswerberin waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft X, auf der sich ein Wohnhaus befand. Im Jahr 1967 erwarb der Vater das an die Liegenschaft angrenzende Grundstück Y. Dieses Grundstück, auf dem sich ein Schuppen für die Einlagerung von Gartenzubehör befand, wurde von der Familie als Garten genutzt. Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. 7. 1986 schenkten die Eltern das im gemeinsamen Eigentum stehende Grundstück X je zur Hälfte der Revisionswerberin und ihrer Schwester. Das im Alleineigentum des Vaters stehende Grundstück Y wurde ebenfalls je zur Hälfte der Revisionswerberin und ihrer Schwester auf den Todesfall geschenkt. Der Vater der Revisionswerberin verstarb am 16. 8. 2003, und sein Hälfteanteil am Grundstück X sowie das in seinem Alleineigentum stehende Grundstück Y wurden von der Revisionswerberin und ihrer Schwester je zur Hälfte übernommen. Mit Aufhebungsvereinbarung vom 2. 6. 2005 kamen die Revisionswerberin, ihre Mutter und ihre Schwester dahingehend überein, dass der Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. 7. 1986 hinsichtlich des Hälfteanteils der Mutter am Grundstück X aufgehoben wird. Mit Schenkungsvertrag vom selben Tag übertrug die Mutter ihren

Hälfteanteil am Grundstück X der Schwester der Revisionswerberin. Zwischen der Revisionswerberin und ihrer Schwester wurde am 2. 6. 2005 weiters ein Tauschvertrag betreffend die „Realteilung“ der Liegenschaften X und Y ohne Ausgleichszahlung abgeschlossen. Aufgrund dieser Vereinbarung wurde die Schwester der Revisionswerberin Alleineigentümerin des Grundstücks X (Verkehrswert für den erworbenen Viertelanteil laut Tauschvertrag: 85.000 €) und die Revisionswerberin Alleineigentümerin des Grundstücks Y (Verkehrswert für den erworbenen Hälfteanteil laut Tauschvertrag: 125.000 €). Mit Vertrag vom 3. 6. 2014 tauschten die Revisionswerberin und ihre Schwester Flächen von je 39 m² ihrer im jeweiligen Alleineigentum stehenden Grundstücke X und Y. Eine Ausgleichszahlung wurde auch in diesem Fall nicht vereinbart und der Tausch der ImmoEST unterworfen.

Mit Kaufvertrag vom 6. 6. 2014 verkaufte die Revisionswerberin die in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft Y (831 m²) um 720.000 €. Der Notar berechnete die ImmoEST nach § 30 Abs 3 EStG. In der Einkommensteuererklärung 2014, in welcher der Veranlagungsantrag nach § 30b Abs 3 EStG gestellt wurde, wies die Revisionswerberin gem § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sowie die vom Notar im Rahmen des 2014 erfolgten Tausches und der Liegenschaftsveräußerung berechnete und entrichtete ImmoEST aus.

Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid 2014 die Einkommensteuer unter Miterfassung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG abweichend von der Erklärung fest, indem es nur insoweit von Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG ausging, als die Revisionswerberin Eigentum am Grundstück unmittelbar als Rechtsnachfolgerin nach ihrem Vater, also nicht durch die oben genannten Tauschverträge, erworben hatte. Zur Begründung führte es auf das Wesentliche zusammengefasst aus, die mit Vereinbarung vom 2. 6. 2005 erfolgte Teilung der Liegenschaften X und Y sei – entgegen dem von der Revisionswerberin vertretenen Standpunkt – keine steuerneutrale Realteilung, sondern ein steuerpflichtiger Anschaffungsvorgang (Tausch).

In einer gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 gerichteten Beschwerde rügte die Revisionswerberin, das Finanzamt habe die Anschaffungskosten der 2005 getauschten Grundstücke nicht mit den realen gemeinen Werten angesetzt. Zum Nachweis dafür legte sie der Beschwerde Auszüge des vom Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder veröffentlichten Immobilienpreisspiegels bei. Weiters sprach sie sich gegen die Einstufung der mit Vereinbarung vom 2. 6. 2005 erfolgten Liegenschaftsteilung als steuerpflichtigen Anschaffungsvorgang aus.

Nach teilweise stattgebender Beschwerdeverentscheidung (die Ermittlung der Anschaffungskosten der durch den Tausch im Jahr 2005 erworbenen Grundstücksteile erfolgte entsprechend dem von der

Abgabepflichtigen vorgelegten Immobilienpreisspiegel 2005) gab auch das BFG der Beschwerde – wie zuvor das Finanzamt – teilweise Folge, stufte den Tausch des Jahres 2005 allerdings mangels Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit nicht als steuerneutrale Realteilung, sondern als steuerpflichtige Veräußerung/Anschaffung ein, sodass für die im Jahr 2005 erworbenen Grundstücksteile eine pauschale Einkünftermittlung für den Verkauf im Jahr 2014 gem § 30 Abs 4 EStG (mangels „Altvermögens“) nicht möglich war. Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil die Judikatur des VwGH zur wirtschaftlichen Einheit zu § 2 Abs 1 BewG iVm § 3 Abs 2 GrEStG ergangen sei und Judikatur zur Realteilung einer wirtschaftlichen Einheit iZm § 30 EStG fehle. Der VwGH wies die Revision als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gem § 6 Z 14 lit a EStG liegen beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 22. 6. 1976, 529/74, ausgesprochen, die Realteilung (Naturalteilung) eines im Miteigentum stehenden Wirtschaftsgutes sei einkommensteuerrechtlich nicht als Tausch anzusehen; es liege – von Fällen eines Spitzenausgleiches und damit des Erwerbs zusätzlicher Grundstücksteile abgesehen – keine Anschaffung bzw Veräußerung vor. Das Erkenntnis stützt sich auf einen Beitrag von *Priester* in FR 1974, 257 ff; in diesem Beitrag wird ausgeführt (Seite 260), der Miteigentümer könne gem § 752 des deutschen BGB jederzeit die Aufhebung der Gemeinschaft verlangen, mit der Folge, dass gem § 752 BGB eine Teilung in Natur vorzunehmen sei. Somit stelle aus wirtschaftlicher Sicht die Realteilung eines Grundstücks lediglich die Erfüllung des von vornherein bestehenden zivilrechtlichen Anspruchs auf Konkretisierung einer „realen Teilfläche“ dar. Bereits ab der Anschaffung des Gesamtgrundstücks durch Miteigentümer bestehe dieser gesetzliche Anspruch der Miteigentümer auf Teilung und Zuweisung von Alleineigentum. Für Grundstücke des Privatvermögens stelle die Erfüllung dieses von vornherein bestehenden zivilrechtlichen Anspruchs des Miteigentümers auf Konkretisierung eines „realen“ Teil-Grundstücks (im Alleineigentum) keinen Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang dar (vgl ebenso *Musil* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 23 Rz 95 „Aufhebung von Miteigentum“; *Wernsmann* in *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 23 Rn B 201 „Realteilung“).

Der von vornherein bestehende (primäre) Anspruch der Miteigentümer auf reale Teilung des im Miteigentum stehenden Grundstücks besteht gem § 843 ABGB auch im österreichischen Recht (vgl OGH 14. 6. 2021, 5 Ob 109/21x; RIS-Justiz RS0013236; RS0004261). Dabei kann es

sich ergeben, dass sich der Anspruch auf die Realteilung nicht nur auf eine einzelne, im Miteigentum stehende Parzelle bezieht, sondern auch auf mehrere, die gleichen Eigentumsverhältnisse aufweisende Parzellen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden (OGH 16. 6. 1982, 3 Ob 538/82, RS0013858; 21. 12. 1999, 5 Ob 89/99w, RS0013231).

Wirtschaftliche Einheit iSd § 2 Abs 1 BewG ist bei bebauten und unbebauten Grundstücken in der Regel jedes Grundstück (VwGH 18. 12. 2013, 2010/13/0191). Es können aber auch mehrere, insb nebeneinanderliegende Grundstücke mit identen Eigentumsverhältnissen eine wirtschaftliche Einheit bilden. Vermögensgegenstände können grundsätzlich nur dann eine wirtschaftliche Einheit bilden, wenn sie demselben Eigentümer gehören (VwGH 8. 4. 1991, 89/15/0134).

Im Revisionsfall bezieht sich der Teilungsvorgang nicht auf ein einziges Grundstück des Privatvermögens, sondern auf die – nebeneinanderliegenden – Grundstücke X und Y. Nach den unbestrittenen Feststellungen des BFG befand sich das Grundstück X im Jahr 2005 zum Zeitpunkt der Teilung zu 25 % im Eigentum der Revisionswerberin und zu 75 % im Eigentum ihrer Schwester, wohingegen damals am Grundstück Y die Revisionswerberin und ihre Schwester mit je 50 % beteiligt waren. Für die Grundstücke X und Y bestanden daher nicht identen Eigentumsverhältnisse. Schon aus diesem Grund können die beiden Grundstücke keine wirtschaftliche Einheit bilden, sodass ein entsprechender Naturalteilungsanspruch iSd § 843 ABGB nicht gegeben war. Es entspricht daher dem Gesetz, dass das BFG diesen Teilungsvorgang nicht als steuerneutrale Realteilung (Naturalteilung), sondern als Tausch iSd § 6 Z 14 EStG beurteilt hat.

Daher ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das BFG die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung nur hinsichtlich jenes Anteils am verkauften Grundstück Y pauschal nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG ermittelt hat, den die Revisionswerberin im Jahr 2003 unentgeltlich (unmittelbar) von ihrem Vater erworben hatte. [...]

Anmerkung

Bei einer Realteilung (Naturalteilung) iSd § 841 ABGB erhält jeder Teilhaber anstelle seines Anteils am Recht einen Teil der bisherigen gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Recht. Der Teilungsvertrag ist rechtlich dem Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB gleichzusetzen. Der vom VwGH angeführte § 843 ABGB regelt die Zivilteilung, die nur dann zum Tragen kommt, wenn eine Realteilung nicht oder nicht ohne beträchtliche Wertminderung möglich ist. Gem § 843 ABGB geht die Realteilung der Zivilteilung vor.

Aus ertragsteuerlicher Sicht liegen nach herrschender Ansicht keine Anschaffung und Veräußerung vor, wenn bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks keine Abfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (vgl VwGH 28. 11. 2002, 2000/13/0155; *Leitner/Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, ÖStZ-Spezial [2014] 33; siehe auch Rz 6627 EStR). Dies gilt auch in Bezug auf eine Mehrzahl von Grundstücken, die bewertungsrechtlich eine Einheit darstellen (vgl Rz 6627 EStR). Dies bestätigt der VwGH im vorliegenden Erkenntnis. Die Steuerneutralität des Vorgangs begründet er mit dem von vornherein bestehenden (primären) Anspruch der Miteigentümer auf reale Teilung des im Miteigentum stehenden Grundstücks gem § 843 ABGB.

Eine bewertungsrechtliche Einheit ist gem § 2 BewG gegeben, wenn die Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist gem § 2 Abs 1 BewG nach der Verkehrsanschauung zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Eine wirtschaftliche Einheit kommt bei mehreren Wirtschaftsgütern gem § 2 Abs 2 BewG nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören. In der Praxis kann auf den Einheitswertbescheid abgestellt werden, in dem bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abzusprechen ist (vgl *Leitner/Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, 34).

Die Steuerneutralität setzt voraus, dass keine Abfindungen mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet werden. Verbindlichkeiten zählen nach Rz 6627 EStR auch dann nicht zur Teilungsmasse, wenn sie untrennbar mit der Liegenschaft verbunden sind. Verschiebungen von Wertverhältnissen mit Leistung von Ausgleichszahlungen, die mindestens 50 % (nach VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015: mindestens 75 %) des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes ausmachen, stellen Teilveräußerungen dar (vgl Rz 6627 EStR).

Der Tausch von Grundstücken und Miteigentumsanteilen an Grundstücken, die bewertungsrechtlich keine wirtschaftliche Einheit bilden, ist eine Veräußerung iSd § 30 EStG (vgl UFS 31. 7. 2003, RV/0302-W/03; Rz 6626 EStR). Auch bei Zivilteilung einer Liegenschaft (§ 843 ABGB) und der damit verbundenen Veräußerung im Wege der öffentlichen Feilbietung liegt eine Veräußerung iSd § 30 EStG vor (vgl Rz 6627 EStR mit Hinweis auf VwGH 16. 9. 1975, 0733/75).

Die Realteilung einer Liegenschaft ist aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht und damit auch unter dem Gesichtspunkt der Erhebung der Eintragungsgebühren als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen an-

zusehen (vgl VwGH 22. 10. 2015, Ro 2014/16/0021). Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Grunderwerbsteuer gem § 3 Abs 2 GrEStG allerdings nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Bemessungsgrundlage der Eintragungsgebühr ist der Wert der hingegebenen Miteigentumsanteile (vgl VwGH 22. 10. 2015, Ro 2014/16/0021); wobei bei Realteilungen von Liegenschaften unter Verwandten die Begünstigungsbestimmung des § 26a Abs 1 Z 1 GGG (Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert, maximal 30 % des Verkehrswerts) zu beachten ist. Zur Ermittlung des Werts der hingegebenen Anteile kann vom Wert der ungeteilten Liegenschaft ausgegangen und der Wert des Teilstücks nach dem Flächenanteil an der Gesamtliegenschaft berechnet werden (*BMJ*, GGG-Richtlinie TP 9 – Bemessungsgrundlage, Rz 26).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30 Abs 2 Z 2 EStG

immo aktuell 2022/48

Verlust der Herstellerbefreiung auch ohne Einnahmen

VwGH 19. 10. 2022, Ro 2020/15/0017

Ein Gebäude dient auch dann der „Erzielung von Einkünften“ iSd Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG, wenn diese Einkünfte negativ sind.

Sachverhalt: Im Jahr 2011 begannen die Mitbeteiligte und ihr Ehemann mit der Errichtung eines Wohngebäudes auf einer im Jahr 1998 jeweils zur Hälfte (ideelles Miteigentum) angeschafften Liegenschaft. Schon während der Bauphase wurden parallel zwei Makler mit der Mietersuche beauftragt und Inserate auf Internetplattformen geschaltet. Die Vorsteuern aus der Errichtung des Wohngebäudes für die Jahre 2011 bis 2013 wurden von der Miteigentumsgemeinschaft (Mitbeteiligte und Ehemann) geltend gemacht und von dem zuständigen Finanzamt aufgrund des Bestehens einer ernsthaften Vermietungsabsicht bezahlt. Einer der Makler teilte dem Ehemann der Mitbeteiligten im Februar 2013 mit, dass trotz intensiver Vermietungsbemühungen bisher noch kein Mieter für das hochwertige Haus gefunden worden sei; am Mietmarkt sei derzeit die Krise deutlich zu spüren, viele Leute können sich die Mieten in der betreffenden Gegend nicht mehr leisten. Im Juni teilte der Makler mit, er habe einen Mietinteressenten, ein anderer Mietinteressent habe hingegen abgesagt, er sei aber weiterhin um einen Erfolg bemüht.

Mit Kaufvertrag vom 27. 12. 2013 verkaufte das Ehepaar das bebaute Grundstück, ohne aus dem Wohngebäude jemals Einnahmen erzielt zu haben. Wohl aufgrund des steuerfreien Verkaufs gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG wurden die in Anspruch genommenen Vorsteuern nach § 12 Abs 11 UStG berichtigt und zurückbezahlt. (Negative) Einkünfte aus Vermie-

tung und Verpachtung wurden in den Jahren 2011 bis 2014 keine erklärt.

Bei der Berechnung der ImmoESt wurde die Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG angewendet. Nach einer Nachschau setzte das Finanzamt bei der Mitbeteiligten die Einkommensteuer 2014 für die Veräußerung der Liegenschaft als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zum Sondersteuersatz fest, weil das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre der Erzielung von Einkünften gedient habe und daher die Herstellerbefreiung nicht zur Anwendung kommen könne. Die Mitbeteiligte erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde und führte aus, dass das Vorliegen einer Vermietungsabsicht die Anwendung der Herstellerbefreiung nicht ausschliesse, die Liegenschaft habe nicht der Erzielung von Einkünften gedient. Das BFG folgte – nach einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts – der Rechtsansicht der Mitbeteiligten und sprach aus, dass die Herstellerbefreiung zustehe. Dem BFG zufolge sei für die Frage der Herstellerbefreiung retrospektiv festzustellen, ob ein Gebäude der Erzielung von Einkünften gedient habe. Eine Tätigkeit (das Vermieten einer Liegenschaft) könne nur dann der Erzielung von Einkünften gedient haben, wenn sie tatsächlich aufgenommen worden sei und nachweislich Einnahmen erwirtschaftet worden seien, nicht aber, wenn es nicht zur Vermietung gekommen sei, weil die Vermietungsabsicht aufgegeben und die Liegenschaft verkauft wurde. Das BFG ließ die ordentliche Revision an den VwGH zu, welcher das Erkenntnis des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit infolge Amtsrevision aufhob.

Rechtliche Beurteilung: [...] Strittig ist, ob die von der Revisionswerberin und ihrem Ehemann verkaufte Immobilie in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, obwohl zu keinem Zeitpunkt Mieteinnahmen aus einer Vermietung oder Verpachtung erzielt wurden.

Das BFG hat die Feststellung getroffen, dass die Vermietungsabsicht der Mitbeteiligten (und ihres Ehemannes) erwiesen sei. Dies habe auch dazu geführt, dass die geltend gemachte Vorsteuer aus den Errichtungskosten des Wohngebäudes vom Finanzamt anerkannt und ausbezahlt worden sei. Da aber die Vermietung nicht in Form der tatsächlichen Erzielung von Mieteinnahmen aufgenommen worden sei, liege nach Ansicht des BFG keine Erzielung von Einkünften vor und stelle das neu errichtete Wohngebäude keine der Inanspruchnahme der Herstellerbefreiung entgegenstehende Quelle von Einkünften dar.

Dieser Rechtsansicht vermag sich der VwGH nicht anzuschließen.

Der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 2 Abs 3 Z 6 EStG bestehen nach Abs 4 Z 2 EStG im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Auch negative Ergebnisse (Verluste, Überschuss der Werbungskosten über die

Einnahmen) stellen Einkünfte dar (vgl VwGH 21. 6. 1963, 2179/61, *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 6).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl zB VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/15/0016; 28. 6. 2012, 2010/15/0016). Liegen solche Umstände zunächst vor, fallen sie aber später weg, so ist ab dem Wegfall auch kein Werbungskostenabzug mehr möglich (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 10). Nicht erforderlich ist es also, dass tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden (vgl VwGH 19. 1. 1988, 87/14/0034, mwN; 7. 10. 2003, 2001/15/0085; *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [62. Lfg] § 16 Tz 52; siehe zu einer Konstellation negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne tatsächlichem Zufluss von Einnahmen VwGH 27. 8. 2020, Ra 2019/13/0036).

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insb die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/15/0016).

Im gegenständlichen Fall hat das BFG das Vorliegen der Vermietungsabsicht aufgrund konkreter, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angenommen.

Auch aus umsatzsteuerlicher Sicht können ernsthafte unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft begründen, auch wenn diese abgebrochen werden, bevor Einnahmen erzielt werden (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 137 zu erfolglosen Vorbereitungshandlungen, vgl auch VwGH 7. 10. 2003, 2001/15/0085). Im gegenständlichen Fall ist für den Zeitraum 2011 bis 2013 die durch die Ver-

mietungsabsicht begründete Unternehmereigenschaft unbestritten gegeben gewesen.

Zu den (vorweggenommenen) Werbungskosten iZm künftigen Mieteinnahmen gehört – neben Kosten, wie etwa jenen der Mietersuche, der Rechtsberatung, der Abwicklung der umsatzsteuerlichen Agenden – insb die AfA (§ 16 Abs 1 Z 8). Grundsätzlich beginnt die AfA erst mit der Inbetriebnahme eines der Erzielung von Einkünften dienenden Wirtschaftsgutes. Bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, wird die AfA aber nicht erst ab der tatsächlichen Überlassung an Mieter angesetzt, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund tritt (vgl VwGH 27. 7. 1994, 92/13/0175; 2. 3. 1993, 92/14/0182; 22. 2. 1993, 92/15/0048; 27. 11. 1984, 83/14/0046, 0048). Werbungskosten wie Betriebsausgaben sind im Übrigen von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0065, 27. 6. 2018, Ra 2016/15/0072, und aus der jüngeren Zeit 25. 6. 2020, Ro 2020/15/0009).

Entgegen der Ansicht des BFG können sohin (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch vorliegen, bevor Mieteinnahmen erzielt werden, selbst wenn die Erzielung von Mieteinnahmen gänzlich ausbleibt. Die als Voraussetzung für derartige Einkünfte erforderliche objektiv erwiesene Vermietungsabsicht wurde im gegenständlichen Fall unstrittig festgestellt.

Ein Gebäude dient auch dann der „Erzielung von Einkünften“ iSd Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG, wenn diese Einkünfte negativ sind. Demgegenüber ist das BFG davon ausgegangen, dass – im gegebenen Zusammenhang – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur vorliegen, wenn tatsächlich Einnahmen aus der Vermietung erzielt worden sind, und hat damit die Rechtslage verkannt. [...]

Anmerkung

Der VwGH folgt mit seiner Entscheidung der in der Literatur (vgl zB Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁵ [2022] § 30 Rz 36; Kanduth-Kristen, Herstellerbefreiung bei Vermietungsabsicht, immo aktuell 2020/21, 133 [134]) vertretenen Ansicht, wonach auch bereits vor Vermietungsbeginn entstehende, aufgrund der nachweislichen Vermietungsabsicht abzugsfähige Werbungskosten, die zu negativen Einkünften (Werbungskostenüberschüssen, Verlusten) führen, eine im Sinne der Herstellerbefreiung schädliche Einkunftsquelle begründen. Das Abstellen auf das Erzielen von „Einnahmen“ – wie dies das BFG im aufgehobenen Erkenntnis tat – ist vor dem Hintergrund, dass der Begriff der Einkünfte sowohl positive als auch negative Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten umfasst, daher zu eng (siehe dazu bereits Kanduth-Kristen, immo aktuell 2020/21, 133 [134]).

Wie die Finanzverwaltung im Salzburger Steuerdialog, Einkommensteuer 2014, Pkt 1.1.4., festhält, ist die Frage, ob Werbungskosten anfallen und damit eine Einkunftsquelle begründet wird, davon zu trennen, ob diese im Rahmen der Veranlagung auch tatsächlich Berücksichtigung finden: Im gegenständlichen Fall wurden in den Jahren 2011 bis 2014 keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (und fanden wohl entsprechend auch keine Berücksichtigung in der bescheidmäßigen Veranlagung). Der VwGH scheint implizit aber davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall Werbungskosten auch tatsächlich angefallen sind, diese nur keinen Niederschlag in den Feststellungsbescheiden der Miteigentumsgemeinschaft fanden: So nennt er etwa die Abwicklung der umsatzsteuerlichen Agenden als Beispiel (die Vorsteuern aus der Errichtung wurden – unter Zuhilfenahme einer steuerlichen Vertretung – geltend gemacht und rückbezahlt) und dürfte annehmen, dass die Liegenschaft vor dem Verkauf bereits zur Vermietung bereitgehalten wurde und sohin auch eine AfA bereits zu berücksichtigen gewesen wäre.

Aufgrund dieses iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung relativ breiten Werbungskostenbegriffes (Kosten iZm der Mietersuche, dh etwa Fahrtkosten [zu den Maklern oder dem Objekt], Kosten für Inserate auf Internetplattformen oder in Zeitungen, Kosten iZm der steuerlichen Beratung betreffend Umsatzsteuerthemen) kommt also der erweislichen Vermietungsabsicht tatsächlich entscheidende Bedeutung zu: Es ist schwerlich vorstellbar, ohne jegliche vorweggenommene Werbungskosten eine Vermietungsabsicht zu begründen, da der auf die Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen über die reine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten muss (vgl auch Rz 6420 EStR). Wird daher der Nachweis über eine Absicht zur Vermietung geführt, zB weil – wie im gegenständlichen Fall – die Vorsteuer aus der Errichtung beansprucht wird (vgl zu den [im Wesentlichen gleichlautenden] Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vor der Erzielung von [umsatzsteuerpflichtigen] Einnahmen Rz 195 UStR), wird selbst dann, wenn eine tatsächliche Inbestandgabe vor Verkauf nicht erfolgt, die Anwendung der Herstellerbefreiung ausgeschlossen sein, weil vorweggenommene Werbungskosten in diesem Fall mit ziemlicher Sicherheit angefallen sein werden.

Andreas Kampitsch

§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG immo aktuell 2022/49

Gemeiner Wert eines Baurechts

VwGH 9. 11. 2022, Ro 2019/16/0007, 0008

Fragen der Berechnung des gemeinen Werts nach § 10 BewG sind grundsätzlich der einfallbezogenen Beurteilung des BFG zuzuordnen und können nur dann eine Rechtsfrage

grundsätzlicher Bedeutung darstellen, wenn die Beurteilung des BFG in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise erfolgt wäre. [...]

Das BFG hat den Abzinsungssatz von 3 % mit der Niedrigzinspolitik am Finanzmarkt begründet und ausgeführt, dass ein Abzinsungssatz von maximal 3 % im Hinblick auf die Nullzinspolitik der EZB als angemessen anzusehen ist. Dass dem BFG bei der Ermittlung des Preises, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für die Einräumung eines solchen Baurechts gezahlt würde, ein vom VwGH aufzugreifender, gravierender Fehler unterlaufen wäre, vermag die Revision mit ihrem diesbezüglichen Zulässigkeitsvorbringen nicht aufzuzeigen.

Sachverhalt: Die Zurückweisungsbeschlüsse des VwGH mit den Geschäftszahlen Ro 2019/16/0007, 0008, sind bereits dessen jeweils zweite Entscheidung in diesem Zusammenhang; zum Sachverhalt siehe schon *Kanduth-Kristen*, GrESt-Bemessungsgrundlage für die Einräumung eines Baurechts, immo aktuell 2019/2, 13. In den beiden Beschlüssen geht es im Kern um die Frage der Ermittlung des gemeinen Werts eines Baurechts (für die Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung): Der Erwerb des Baurechts war nach § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36 zu beurteilen. Nach dieser Rechtslage war die Bemessungsgrundlage für den Erwerb eines Baurechts die Gegenleistung, mindestens aber der gemeine Wert. Im ersten Rechtsgang hob der VwGH das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf, weil die Finanzverwaltung und das BFG den gemeinen Wert des Baurechts aufgrund der Dauer von 50 Jahren (und im Sinne des Erlasses des BMF vom 11. 11. 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, Pkt 1.1.8., unter Verweis auf die Rechtsprechung des UFS 29. 6. 2007, RV/0019-I/07, zur Schenkungssteuer) mit dem gemeinen Wert des Grundstücks gleichsetzten. Dem VwGH zufolge ist jedoch der gemeine Wert des Baurechts eigenständig nach § 10 BewG zu ermitteln.

In den fortgesetzten Verfahren leitete das BFG den gemeinen Wert des Baurechts wie folgt her: Im Verfahren zu Ro 2019/16/0007 berechnete das BFG den Barwert der zu leistenden Baurechtszinse (für die 50 Jahre Dauer des Baurechts) und zählte diesem die Einmalabgeltung für das auf dem Grundstück befindliche Gebäude hinzu; im Verfahren zu Ro 2019/16/0008 wurde – da das BFG den tatsächlich geleisteten Baurechtszins iHv 0,42 € pro m² als nicht fremdüblich beurteilte – ein Baurechtszins von 5,00 € pro m² auf die Dauer des Baurechts (50 Jahre) der Berechnung des Barwerts zugrunde gelegt. Als Kapitalisierungszinssatz wählte das BFG – mit Hinblick auf die Niedrigzinspolitik der EZB – 3 %. Die dagegen erhobenen ordentlichen Revisionen wies der VwGH als unzulässig zurück.

Rechtliche Beurteilung: [...] Soweit das BFG die Zulässigkeit der Revision damit begründet, dass Rechtsprechung des VwGH dazu fehle, wie der gemeine Wert des Baurechts gem § 10 BewG zu berechnen sei, wenn kein Schätzungsgutach-

ten und keine Vergleichswerte vorlägen und der äußerst geringe Baurechtszins nicht als marktkonform angesehen werden könne, wird damit eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht aufgezeigt.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 11. 9. 2018, Ra 2017/16/0005, ausgesprochen hat, ist der gemeine Wert eines Baurechts eigenständig nach § 10 BewG zu ermitteln.

Gem § 10 Abs 2 BewG bestimmt sich der gemeine Wert durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

§ 10 BewG legt somit die nähere Vorgangsweise für die Ermittlung des gemeinen Werts eines Baurechts fest. Es oblag dem BFG, im Rahmen des Ermittlungsverfahrens die erforderlichen Feststellungen zu treffen, aus denen sich der Preis ergibt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter zueinander fremden Personen für die Einräumung des konkreten Baurechts gezahlt würde.

Fragen der Berechnung des gemeinen Werts nach § 10 BewG 1955 sind grundsätzlich der einzelfallbezogenen Beurteilung des BFG zuzuordnen und können nur dann eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung darstellen, wenn die Beurteilung des BFG in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise erfolgt wäre.

In der Revision wird zu deren Zulässigkeit ergänzend vorgebracht, es stelle sich die Frage, ob die vom BFG vorgenommene Abzinsung der vereinbarten Bauzinsen mit 3 % statt mit 5,5 % gem § 15 BewG der vom VwGH geforderten eigenständigen Ermittlung des gemeinen Werts des Baurechts gerecht werde.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 11. 9. 2018, Ra 2017/16/0005, ausgeführt hat, regelt § 15 BewG nur die Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen, sodass diese Bestimmung und damit auch der darin festgelegte Zinssatz von 5,5 % nur für die Bewertung der Bauzinsverpflichtung, somit der Gegenleistung nach § 4 Abs 1 GrEStG, nicht aber für die Bewertung des Baurechts selbst gilt. Das BFG hat den Abzinsungssatz von 3 % mit der Niedrigzinspolitik am Finanzmarkt begründet und ausgeführt, dass ein Abzinsungssatz von maximal 3 % im Hinblick auf die Nullzinspolitik der EZB als angemessen anzusehen ist. Dass dem BFG bei der Ermittlung des Preises, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für die Einräumung eines solchen Baurechts gezahlt würde, ein vom VwGH aufzugreifender, gravierender Fehler unterlaufen wäre, vermag die Revision mit ihrem diesbezüglichen Zulässigkeitsvorbringen nicht aufzuzeigen.

Soweit vorgebracht wird, es stelle sich die Frage, ob der Kapitalwert von Bauzinsen nach § 15 BewG dem gemeinen Wert nach § 10 leg cit entspreche, ist nochmals auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 11. 9. 2018, Ra 2017/16/0005, zu verweisen, wonach § 15 BewG (und die darin enthaltene Einschränkung auf ein bestimmtes Vielfaches des Jahreswerts) nur für die Bewertung der Gegenleistung nach § 4 Abs 1 GrEStG, nicht aber für die Ermittlung des gemeinen Werts des Baurechts nach § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG von Bedeutung ist und die tatsächlich im konkreten Einzelfall gezahlte Gegenleistung nicht dem gemeinen Wert nach § 4 Abs 2 Z 3 lit a leg cit entspricht.

Die Zulässigkeit der Revision wird weiters damit begründet, dass fraglich sei, ob ein Gewinnverzicht aufgrund von „Kostenmieten“ nach § 14 WGG bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Baurechts zu berücksichtigen sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass der gemeine Wert des Baurechts nach § 10 BewG zu ermitteln ist und nach Abs 2 leg cit persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Dementsprechend hat das BFG den von der Revisionswerberin aufgrund ihrer Eigenschaft als gemeinnützige Rechtsträgerin ins Treffen geführten Umständen für die Ermittlung des gemeinen Werts des Baurechts keine Bedeutung beigemessen.

Soweit zur Zulässigkeit der Revision vorgebracht wird, es stelle sich die Frage, ob der gemeine Wert eines Baurechts auch dann eigenständig zu ermitteln sei, wenn die Gegenleistung im Rahmen eines marktkonformen Leistungsaustausches zwischen Fremden vereinbart worden sei, ist nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 11. 9. 2018, Ra 2017/16/0005, zu verweisen, in dem der VwGH ausgesprochen hat, dass die Mindestbemessungsgrundlage nach § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG der eigenständig nach § 10 BewG zu ermittelnde gemeine Wert des Baurechts ist und nicht die tatsächlich im konkreten Einzelfall gezahlte Gegenleistung. [...]

Anmerkung

Die Beschlüsse des VwGH ergingen zwar zur „alten“, mit BGBl I 2014/36 geschaffenen Rechtslage, sind aber vor dem Hintergrund, dass bis zur Änderung der GrWV mit BGBl II 2019/291 (Einführung des § 2 Abs 4 GrWV) spezifische Regelungen zur Berechnung des Grundstückswerts eines Baurechts fehlten bzw nach § 4 Abs 1 GrEStG der nachgewiesene (niedrigere) gemeine Wert (eines Baurechts) als Grundstückswert angesetzt werden kann, auch

unter der aktuellen Rechtslage beachtlich, weil nunmehr der Grundstückswert die Mindestbemessungsgrundlage bildet. Die Änderung der GrWV ist seit 2. 10. 2019 in Kraft und gilt daher bei Entstehung der Steuerschuld ab 3. 10. 2019. Für die Zeiträume ab 1. 1. 2016 bis 2. 10. 2019 stellt sich daher die Frage der Ermittlung des Grundstückswerts des Baurechts.

Aktuell sind beim VwGH zwei Revisionen zu dieser Frage anhängig (Ro 2019/16/0005 und 0006), zu denen das BFG entschieden hatte (BFG 18. 4. 2019, RV/3100679/2017; 25. 4. 2019, RV/3100681/2017), dass als Grundstückswert für ein Baurecht „[...] ausschließlich der Grundstückswert jenes – bebauten oder unbebauten – Grundstückes in Betracht kommen [kann], an dem das Baurecht eingeräumt wurde, da anderweitige pauschalisierte oder statistische Bewertungsgrundlagen für die Bewertung spezifisch von Baurechten – jedenfalls derzeit – nicht zur Verfügung stehen“. Es bleibt abzuwarten, ob der VwGH in diesem Zusammenhang auch eine eigenständige Grundstückswertermittlung des Baurechts verlangt (nach *Lattner*, Anmerkung zu *Beiser*, Baurechte und Mindestbemessungsgrundlage, SWK 2018, 1422, ist unter der Rechtslage vor Änderung der GrWV ausschließlich der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage für Baurechte heranzuziehen, der dann wohl entsprechend der vom BFG gewählten Vorgangsweise zu ermitteln wäre). Freilich ist zu fragen, ob dies auch zu sachgerechten Ergebnissen führt. Wenn der gemeine Wert als Grundstückswert die (Mindest-)Bemessungsgrundlage für die Einräumung eines Baurechts bildet, führt dies unter Berücksichtigung der Berechnungsmethode des BFG dazu, dass bei langen Laufzeiten die Bewertung der Gegenleistung gem § 15 Abs 1 BewG mit dem 18-fachen Jahreswert begrenzt ist (dies entspricht in etwa dem Wert der ewigen Rente bei Annahme eines Zinsfußes von 5,5 %, vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, BewG [27. Lfg, 2017] § 15 Rz 6), während der gemeine Wert etwa bei einem Zinssatz von 3 % (wie vom BFG angenommen) in hundert Jahren (maximale Dauer eines Baurechts gem § 3 Abs 1 BauRG) auf bis den 30-fachen Jahreswert anwachsen kann. Somit wäre bei längeren Laufzeiten immer ein gemeiner Wert des Baurechts zu ermitteln, wenn der anzuwendende Zinssatz weniger als die 5,5 % des § 15 Abs 1 BewG beträgt. So liegt der gemeine Wert eines Baurechts bei Anwendung eines Zinssatzes von 3 % ab einer Laufzeit von ca 25 Jahren (bei vorschüssiger Berechnung) stets über dem Wert der nach § 15 BewG zu ermittelnden Gegenleistung.

Andreas Kampitsch

Aus ertragsteuerlicher Sicht liegen nach herrschender Ansicht keine Anschaffung und Veräußerung vor, wenn bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks keine Abfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (vgl VwGH 28. 11. 2002, 2000/13/0155; *Leitner/Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, ÖStZ-Spezial [2014] 33; siehe auch Rz 6627 EStR). Dies gilt auch in Bezug auf eine Mehrzahl von Grundstücken, die bewertungsrechtlich eine Einheit darstellen (vgl Rz 6627 EStR). Dies bestätigt der VwGH im vorliegenden Erkenntnis. Die Steuerneutralität des Vorgangs begründet er mit dem von vornherein bestehenden (primären) Anspruch der Miteigentümer auf reale Teilung des im Miteigentum stehenden Grundstücks gem § 843 ABGB.

Eine bewertungsrechtliche Einheit ist gem § 2 BewG gegeben, wenn die Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist gem § 2 Abs 1 BewG nach der Verkehrsanschauung zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Eine wirtschaftliche Einheit kommt bei mehreren Wirtschaftsgütern gem § 2 Abs 2 BewG nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören. In der Praxis kann auf den Einheitswertbescheid abgestellt werden, in dem bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abzusprechen ist (vgl *Leitner/Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, 34).

Die Steuerneutralität setzt voraus, dass keine Abfindungen mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet werden. Verbindlichkeiten zählen nach Rz 6627 EStR auch dann nicht zur Teilungsmasse, wenn sie untrennbar mit der Liegenschaft verbunden sind. Verschiebungen von Wertverhältnissen mit Leistung von Ausgleichszahlungen, die mindestens 50 % (nach VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015: mindestens 75 %) des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes ausmachen, stellen Teilveräußerungen dar (vgl Rz 6627 EStR).

Der Tausch von Grundstücken und Miteigentumsanteilen an Grundstücken, die bewertungsrechtlich keine wirtschaftliche Einheit bilden, ist eine Veräußerung iSd § 30 EStG (vgl UFS 31. 7. 2003, RV/0302-W/03; Rz 6626 EStR). Auch bei Zivilteilung einer Liegenschaft (§ 843 ABGB) und der damit verbundenen Veräußerung im Wege der öffentlichen Feilbietung liegt eine Veräußerung iSd § 30 EStG vor (vgl Rz 6627 EStR mit Hinweis auf VwGH 16. 9. 1975, 0733/75).

Die Realteilung einer Liegenschaft ist aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht und damit auch unter dem Gesichtspunkt der Erhebung der Eintragungsgebühren als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen an-

zusehen (vgl VwGH 22. 10. 2015, Ro 2014/16/0021). Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Grunderwerbsteuer gem § 3 Abs 2 GrEStG allerdings nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Bemessungsgrundlage der Eintragungsgebühr ist der Wert der hingegebenen Miteigentumsanteile (vgl VwGH 22. 10. 2015, Ro 2014/16/0021); wobei bei Realteilungen von Liegenschaften unter Verwandten die Begünstigungsbestimmung des § 26a Abs 1 Z 1 GGG (Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert, maximal 30 % des Verkehrswerts) zu beachten ist. Zur Ermittlung des Werts der hingegebenen Anteile kann vom Wert der ungeteilten Liegenschaft ausgegangen und der Wert des Teilstücks nach dem Flächenanteil an der Gesamtliegenschaft berechnet werden (*BMJ*, GGG-Richtlinie TP 9 – Bemessungsgrundlage, Rz 26).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30 Abs 2 Z 2 EStG

immo aktuell 2022/48

Verlust der Herstellerbefreiung auch ohne Einnahmen

VwGH 19. 10. 2022, Ro 2020/15/0017

Ein Gebäude dient auch dann der „Erzielung von Einkünften“ iSd Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG, wenn diese Einkünfte negativ sind.

Sachverhalt: Im Jahr 2011 begannen die Mitbeteiligte und ihr Ehemann mit der Errichtung eines Wohngebäudes auf einer im Jahr 1998 jeweils zur Hälfte (ideelles Miteigentum) angeschafften Liegenschaft. Schon während der Bauphase wurden parallel zwei Makler mit der Mietersuche beauftragt und Inserate auf Internetplattformen geschaltet. Die Vorsteuern aus der Errichtung des Wohngebäudes für die Jahre 2011 bis 2013 wurden von der Miteigentumsgemeinschaft (Mitbeteiligte und Ehemann) geltend gemacht und von dem zuständigen Finanzamt aufgrund des Bestehens einer ernsthaften Vermietungsabsicht bezahlt. Einer der Makler teilte dem Ehemann der Mitbeteiligten im Februar 2013 mit, dass trotz intensiver Vermietungsbemühungen bisher noch kein Mieter für das hochwertige Haus gefunden worden sei; am Mietmarkt sei derzeit die Krise deutlich zu spüren, viele Leute können sich die Mieten in der betreffenden Gegend nicht mehr leisten. Im Juni teilte der Makler mit, er habe einen Mietinteressenten, ein anderer Mietinteressent habe hingegen abgesagt, er sei aber weiterhin um einen Erfolg bemüht.

Mit Kaufvertrag vom 27. 12. 2013 verkaufte das Ehepaar das bebaute Grundstück, ohne aus dem Wohngebäude jemals Einnahmen erzielt zu haben. Wohl aufgrund des steuerfreien Verkaufs gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG wurden die in Anspruch genommenen Vorsteuern nach § 12 Abs 11 UStG berichtigt und zurückbezahlt. (Negative) Einkünfte aus Vermie-

tung und Verpachtung wurden in den Jahren 2011 bis 2014 keine erklärt.

Bei der Berechnung der ImmoESt wurde die Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG angewendet. Nach einer Nachschau setzte das Finanzamt bei der Mitbeteiligten die Einkommensteuer 2014 für die Veräußerung der Liegenschaft als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zum Sondersteuersatz fest, weil das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre der Erzielung von Einkünften gedient habe und daher die Herstellerbefreiung nicht zur Anwendung kommen könne. Die Mitbeteiligte erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde und führte aus, dass das Vorliegen einer Vermietungsabsicht die Anwendung der Herstellerbefreiung nicht ausschliesse, die Liegenschaft habe nicht der Erzielung von Einkünften gedient. Das BFG folgte – nach einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts – der Rechtsansicht der Mitbeteiligten und sprach aus, dass die Herstellerbefreiung zustehe. Dem BFG zufolge sei für die Frage der Herstellerbefreiung retrospektiv festzustellen, ob ein Gebäude der Erzielung von Einkünften gedient habe. Eine Tätigkeit (das Vermieten einer Liegenschaft) könne nur dann der Erzielung von Einkünften gedient haben, wenn sie tatsächlich aufgenommen worden sei und nachweislich Einnahmen erwirtschaftet worden seien, nicht aber, wenn es nicht zur Vermietung gekommen sei, weil die Vermietungsabsicht aufgegeben und die Liegenschaft verkauft wurde. Das BFG ließ die ordentliche Revision an den VwGH zu, welcher das Erkenntnis des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit infolge Amtsrevision aufhob.

Rechtliche Beurteilung: [...] Strittig ist, ob die von der Revisionswerberin und ihrem Ehemann verkaufte Immobilie in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, obwohl zu keinem Zeitpunkt Mieteinnahmen aus einer Vermietung oder Verpachtung erzielt wurden.

Das BFG hat die Feststellung getroffen, dass die Vermietungsabsicht der Mitbeteiligten (und ihres Ehemannes) erwiesen sei. Dies habe auch dazu geführt, dass die geltend gemachte Vorsteuer aus den Errichtungskosten des Wohngebäudes vom Finanzamt anerkannt und ausbezahlt worden sei. Da aber die Vermietung nicht in Form der tatsächlichen Erzielung von Mieteinnahmen aufgenommen worden sei, liege nach Ansicht des BFG keine Erzielung von Einkünften vor und stelle das neu errichtete Wohngebäude keine der Inanspruchnahme der Herstellerbefreiung entgegenstehende Quelle von Einkünften dar.

Dieser Rechtsansicht vermag sich der VwGH nicht anzuschließen.

Der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 2 Abs 3 Z 6 EStG bestehen nach Abs 4 Z 2 EStG im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Auch negative Ergebnisse (Verluste, Überschuss der Werbungskosten über die

Einnahmen) stellen Einkünfte dar (vgl VwGH 21. 6. 1963, 2179/61, *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 6).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl zB VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/15/0016; 28. 6. 2012, 2010/15/0016). Liegen solche Umstände zunächst vor, fallen sie aber später weg, so ist ab dem Wegfall auch kein Werbungskostenabzug mehr möglich (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 10). Nicht erforderlich ist es also, dass tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden (vgl VwGH 19. 1. 1988, 87/14/0034, mwN; 7. 10. 2003, 2001/15/0085; *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [62. Lfg] § 16 Tz 52; siehe zu einer Konstellation negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne tatsächlichem Zufluss von Einnahmen VwGH 27. 8. 2020, Ra 2019/13/0036).

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen, also insb die durch objektive Umstände erwiesene ernsthafte Vermietungsabsicht, vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/15/0016).

Im gegenständlichen Fall hat das BFG das Vorliegen der Vermietungsabsicht aufgrund konkreter, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angenommen.

Auch aus umsatzsteuerlicher Sicht können ernsthafte unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft begründen, auch wenn diese abgebrochen werden, bevor Einnahmen erzielt werden (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 137 zu erfolglosen Vorbereitungshandlungen, vgl auch VwGH 7. 10. 2003, 2001/15/0085). Im gegenständlichen Fall ist für den Zeitraum 2011 bis 2013 die durch die Ver-

mietungsabsicht begründete Unternehmereigenschaft unbestritten gegeben gewesen.

Zu den (vorweggenommenen) Werbungskosten iZm künftigen Mieteinnahmen gehört – neben Kosten, wie etwa jenen der Mietersuche, der Rechtsberatung, der Abwicklung der umsatzsteuerlichen Agenden – insb die AfA (§ 16 Abs 1 Z 8). Grundsätzlich beginnt die AfA erst mit der Inbetriebnahme eines der Erzielung von Einkünften dienenden Wirtschaftsgutes. Bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, wird die AfA aber nicht erst ab der tatsächlichen Überlassung an Mieter angesetzt, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund tritt (vgl VwGH 27. 7. 1994, 92/13/0175; 2. 3. 1993, 92/14/0182; 22. 2. 1993, 92/15/0048; 27. 11. 1984, 83/14/0046, 0048). Werbungskosten wie Betriebsausgaben sind im Übrigen von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0065, 27. 6. 2018, Ra 2016/15/0072, und aus der jüngeren Zeit 25. 6. 2020, Ro 2020/15/0009).

Entgegen der Ansicht des BFG können sohin (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch vorliegen, bevor Mieteinnahmen erzielt werden, selbst wenn die Erzielung von Mieteinnahmen gänzlich ausbleibt. Die als Voraussetzung für derartige Einkünfte erforderliche objektiv erwiesene Vermietungsabsicht wurde im gegenständlichen Fall unstrittig festgestellt.

Ein Gebäude dient auch dann der „Erzielung von Einkünften“ iSd Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG, wenn diese Einkünfte negativ sind. Demgegenüber ist das BFG davon ausgegangen, dass – im gegebenen Zusammenhang – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur vorliegen, wenn tatsächlich Einnahmen aus der Vermietung erzielt worden sind, und hat damit die Rechtslage verkannt. [...]

Anmerkung

Der VwGH folgt mit seiner Entscheidung der in der Literatur (vgl zB Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁵ [2022] § 30 Rz 36; Kanduth-Kristen, Herstellerbefreiung bei Vermietungsabsicht, immo aktuell 2020/21, 133 [134]) vertretenen Ansicht, wonach auch bereits vor Vermietungsbeginn entstehende, aufgrund der nachweislichen Vermietungsabsicht abzugsfähige Werbungskosten, die zu negativen Einkünften (Werbungskostenüberschüssen, Verlusten) führen, eine im Sinne der Herstellerbefreiung schädliche Einkunftsquelle begründen. Das Abstellen auf das Erzielen von „Einnahmen“ – wie dies das BFG im aufgehobenen Erkenntnis tat – ist vor dem Hintergrund, dass der Begriff der Einkünfte sowohl positive als auch negative Ergebnisse der verschiedenen Einkunftsarten umfasst, daher zu eng (siehe dazu bereits Kanduth-Kristen, immo aktuell 2020/21, 133 [134]).

Wie die Finanzverwaltung im Salzburger Steuerdialog, Einkommensteuer 2014, Pkt 1.1.4., festhält, ist die Frage, ob Werbungskosten anfallen und damit eine Einkunftsquelle begründet wird, davon zu trennen, ob diese im Rahmen der Veranlagung auch tatsächlich Berücksichtigung finden: Im gegenständlichen Fall wurden in den Jahren 2011 bis 2014 keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (und fanden wohl entsprechend auch keine Berücksichtigung in der bescheidmäßigen Veranlagung). Der VwGH scheint implizit aber davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall Werbungskosten auch tatsächlich angefallen sind, diese nur keinen Niederschlag in den Feststellungsbescheiden der Miteigentumsgemeinschaft fanden: So nennt er etwa die Abwicklung der umsatzsteuerlichen Agenden als Beispiel (die Vorsteuern aus der Errichtung wurden – unter Zuhilfenahme einer steuerlichen Vertretung – geltend gemacht und rückbezahlt) und dürfte annehmen, dass die Liegenschaft vor dem Verkauf bereits zur Vermietung bereitgehalten wurde und sohin auch eine AfA bereits zu berücksichtigen gewesen wäre.

Aufgrund dieses iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung relativ breiten Werbungskostenbegriffes (Kosten iZm der Mietersuche, dh etwa Fahrtkosten [zu den Maklern oder dem Objekt], Kosten für Inserate auf Internetplattformen oder in Zeitungen, Kosten iZm der steuerlichen Beratung betreffend Umsatzsteuerthemen) kommt also der erweislichen Vermietungsabsicht tatsächlich entscheidende Bedeutung zu: Es ist schwerlich vorstellbar, ohne jegliche vorweggenommene Werbungskosten eine Vermietungsabsicht zu begründen, da der auf die Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen über die reine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten muss (vgl auch Rz 6420 EStR). Wird daher der Nachweis über eine Absicht zur Vermietung geführt, zB weil – wie im gegenständlichen Fall – die Vorsteuer aus der Errichtung beansprucht wird (vgl zu den [im Wesentlichen gleichlautenden] Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vor der Erzielung von [umsatzsteuerpflichtigen] Einnahmen Rz 195 UStR), wird selbst dann, wenn eine tatsächliche Inbestandgabe vor Verkauf nicht erfolgt, die Anwendung der Herstellerbefreiung ausgeschlossen sein, weil vorweggenommene Werbungskosten in diesem Fall mit ziemlicher Sicherheit angefallen sein werden.

Andreas Kampitsch

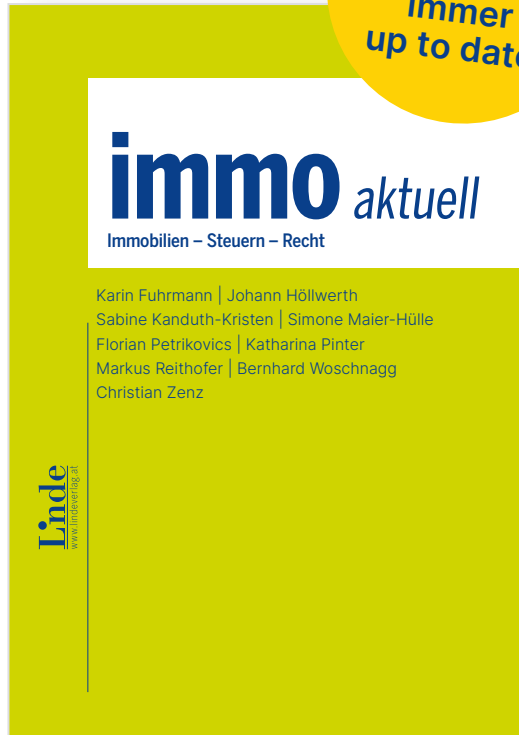
§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG immo aktuell 2022/49

Gemeiner Wert eines Baurechts

VwGH 9. 11. 2022, Ro 2019/16/0007, 0008

Fragen der Berechnung des gemeinen Werts nach § 10 BewG sind grundsätzlich der einfallbezogenen Beurteilung des BFG zuzuordnen und können nur dann eine Rechtsfrage

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen

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 2023

Bestellen unter:

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



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

Print & Digital: **€ 341,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

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