

# 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**

Fragestellungen bei Gründung von Energiegemeinschaften

## **Der aktuelle Fall**

ImmoEST bei Verkauf einer Brandruine

## **Immobilien und Recht**

Wirtschaftliches Naheverhältnis im MaklerG – quo vadis?

Die Einführung des Bestellerprinzips

Geänderte Vergabekriterien für Immobilienfinanzierungen

Vorvertragliche Vereinbarungen beim Liegenschafts Kauf

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche

Marktbericht: Wiener Gründerzeitzinshäuser

Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

# Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 24 Abs 1 EStG,  
§ 37 Abs 5 EStG

immo aktuell 2023/9

Veräußerung eines Teils eines  
Mitunternehmeranteils ohne  
Sonderbetriebsvermögen:  
Veräußerungsgewinn gem § 24 EStG, aber  
kein Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG

VwGH 26. 1. 2023, Ro 2022/15/0006

**Nach § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG liegt ein Veräußerungsgewinn vor, wenn ein Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, veräußert wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH gilt dies nicht nur für die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, sondern auch, wenn nur eine quotale Veräußerung des Anteils erfolgt [...]. Gehört eine Liegenschaft zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs und wird sie im Zuge der Veräußerung aller übrigen wesentlichen Grundlagen zurückbehalten, so reicht es aus, wenn dem Erwerber unter Mitwirkung des Veräußerers die Nutzung an der Liegenschaft verschafft wird.**

**§ 37 Abs 5 EStG begünstigt nicht alle Tatbestände des § 24 Abs 1 EStG, sondern nur die Betriebsveräußerung (also die Veräußerung des gesamten Betriebs) und die Betriebsaufgabe. Eine Teilbetriebsveräußerung ist von dieser Bestimmung nicht erfasst; der Steuerpflichtige muss seinen gesamten Betrieb veräußern oder aufgeben. Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist insoweit einer Betriebsveräußerung gleichzuhalten [...]. Da § 37 Abs 5 EStG die Veräußerung des gesamten Betriebs verlangt, bedeutet dies auch für Mitunternehmeranteile, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden muss, um die Voraussetzungen des § 37 Abs 5 EStG zu erfüllen. Die Veräußerung bloß einer Quote erfüllt den Tatbestand grundsätzlich nicht.**

**Sachverhalt:** Die Revisionswerberin ist eine GmbH & Co KG, die im September 2017 zum Stichtag 31. 1. 2017 durch eine errichtende Umwandlung der N GmbH gem Art II UmgrStG entstanden ist. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der N GmbH war MN. Durch die errichtende Umwandlung der N GmbH auf eine Personengesellschaft wechselten bisher im Privatvermögen des MN gehaltene (und an die GmbH vermietete) Grundstücke umwandlungsbedingt in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters MN. Am 25. 10. 2017 veräußerte MN von seinem 100%igen Kommanditanteil 75 % an zwei Erwerber, das Sonderbetriebsvermögen wurde nicht mitveräußert. Ende Oktober 2017 legte MN seine Ge-

schaftsführungsfunktion zurück. MN war im Zeitpunkt der Veräußerung älter als 60 Jahre.

Der Veräußerungsgewinn des 75%igen Kommanditanteils wurde in der Feststellungserklärung der N GmbH & Co KG für das Jahr 2018 erklärt (abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. 2. 2017 bis 31. 1. 2018) und in der Einkommensteuererklärung 2017 des MN als Veräußerungsgewinn § 24 EStG erfasst und die Hälftesteuersatzbegünstigung gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG beantragt.

Das Finanzamt setzte im Feststellungsbescheid die Einkünfte des Jahres 2018 abweichend zu den erklärten Daten fest. Es wurde keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem § 24 EStG anerkannt, weil das Sonderbetriebsvermögen nicht anteilig mitveräußert worden war. Die dagegen erhobene Beschwerde wies das BFG mit dem angefochtenen Erkenntnis als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass keine synchrone Übertragung von (anteiligem) Gesellschaftsanteil und (anteiligem) Sonderbetriebsvermögen vorliege (zu der Entscheidung siehe ua *Kanduth-Kristen*, Keine Anwendung des § 24 EStG bei teilweiser Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des gesamten Sonderbetriebsvermögens? BFGjournal 2022, 6).

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Strittig ist im Revisionsverfahren, ob die Veräußerung einer Mitunternehmeranteilsquote unter gänzlicher Zurückbehaltung des damit verbundenen Sonderbetriebsvermögens eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG darstellt.

Der Anteil am Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft ergibt sich aus dem Anteil der Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft, welches in der Gesellschaftsbilanz, Ergänzungs- und Sonderbilanz dargestellt ist (vgl VwGH 8. 3. 1994, 91/14/0173). Der Mitunternehmeranteil umfasst daher nicht nur den Anteil am Gesellschaftsvermögen, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen. Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers, welche dieser der Mitunternehmerschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Gesellschaft dienen, zählen somit auch dann, wenn sie nicht der Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter gehören, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (vgl VwGH 19. 5. 2005, 2000/15/0179).

Nach § 24 Abs 1 Z 1 TS 3 EStG liegt ein Veräußerungsgewinn vor, wenn ein Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, veräußert wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH gilt dies nicht nur für die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, sondern

auch, wenn nur eine quotale Veräußerung des Anteils erfolgt (vgl. VwGH 6. 4. 1995, 94/15/0194; 8. 3. 1994, 91/14/0173).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH liegt eine Betriebsveräußerung vor, wenn ein in sich organisch geschlossener Kreis von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebs bildet, wenn also ein lebender Betrieb veräußert wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen. Dabei ist der zivilrechtliche Titel, der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens berechtigt, nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 28. 9. 2011, 2008/13/0025, mwN). Gehört eine Liegenschaft zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs und wird sie im Zuge der Veräußerung aller übrigen wesentlichen Grundlagen zurückbehalten, so reicht es aus, wenn dem Erwerber unter Mitwirkung des Veräußerers die Nutzung an der Liegenschaft verschafft wird (vgl. VwGH 24. 2. 2011, 2009/15/0161, mwN).

§ 24 EStG setzt somit voraus, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne Weiteres fortzuführen [...]. Im Revisionsfall hat MN eine Quote seines Mitunternehmeranteils an der Revisionswerberin veräußert und das anteilige Sonderbetriebsvermögen, das weiterhin an die Revisionswerberin vermietet blieb und damit ununterbrochen notwendiges Betriebsvermögen darstellte, zurückbehalten. Der Revisionswerberin und damit auch den Erwerbern der Mitunternehmeranteile wurde damit die Weiterführung des Betriebs ermöglicht. Es liegt somit eine Veräußerung iSd § 24 EStG vor.

Das BFG stützte seine abweichende Beurteilung wesentlich darauf, dass § 24 EStG nicht ohne Rückgriff auf § 37 EStG ausgelegt werden könne. Dies ist nicht zutreffend. Die Auslegung des § 24 EStG hat losgelöst von § 37 EStG zu erfolgen, weil das Vorliegen einer (Betriebs-)Veräußerung iSd § 24 EStG noch nichts über die Anwendbarkeit der Begünstigungen des § 37 EStG aussagt, da für diese weitere Voraussetzungen zu erfüllen sind.

Als Begünstigungen für einen Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG kommen neben dem Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG die Drei-Jahres-Verteilung nach § 37 Abs 2 EStG und der Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG in Betracht.

Zweck der – wie aus der Revision ersichtlich von MN angestrebten – Steuersatzermäßigung gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG ist die Begünstigung der zwangsweisen Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit. Werden ab Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze von 60 Jahren aus einer Betriebsveräußerung Veräußerungsgewinne erzielt, unterstellt das Gesetz im Falle einer damit verbundenen Zurückziehung aus dem bisherigen Erwerbsleben typisierend eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit im Hinblick auf die zu erfolgende Neuordnung des Lebens des Veräußerers angesichts eines (na-

hen) Pensionsantritts (vgl. VwGH 21. 4. 2021, Ra 2019/15/0156).

§ 37 Abs 5 EStG begünstigt nicht alle Tatbestände des § 24 Abs 1 EStG, sondern nur die Betriebsveräußerung (also die Veräußerung des gesamten Betriebs) und die Betriebsaufgabe. Eine Teilbetriebsveräußerung ist von dieser Bestimmung nicht erfasst; der Steuerpflichtige muss seinen gesamten Betrieb veräußern oder aufgeben. Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist insoweit einer Betriebsveräußerung gleichzuhalten (dies ergibt sich schon aus dem Verweis auf die Mitunternehmerstellung in § 37 Abs 5 Z 2 EStG, vgl. auch VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016; 21. 4. 2021, Ra 2019/15/0156, die jeweils die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen betrafen). Da § 37 Abs 5 EStG die Veräußerung des gesamten Betriebs verlangt, bedeutet dies auch für Mitunternehmeranteile, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden muss, um die Voraussetzungen des § 37 Abs 5 EStG zu erfüllen. Die Veräußerung bloß einer Quote erfüllt den Tatbestand grundsätzlich nicht.

MN hat nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußert, sondern nur 75 % davon. Die Veräußerung nur einer Quote eines Mitunternehmeranteils berechtigt nicht zur Hälftesteuersatzbegünstigung. Die Geltendmachung des aliquoten Freibetrags gem § 24 Abs 4 EStG steht aber zu. Der Steuerfreibetrag nach § 24 Abs 4 EStG mindert wie andere einkommensteuerliche Steuerbefreiungen den steuerlichen Gewinn und damit – im Fall von Mitunternehmerschaften – die Höhe der nach § 188 Abs 1 BAO festzustellenden Einkünfte. Es ist daher im Verfahren nach § 188 BAO – durch den Abspruch über die Höhe der Einkünfte und die Höhe der den Mitunternehmern zuzuweisenden Einkunftsteile – zu entscheiden, ob dieser Freibetrag zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016).

Da das BFG zu Unrecht das Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes iSd des § 24 EStG verneint hat, hat es sein Erkenntnis mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet. Es war daher gem § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben. [...]

### Anmerkung

In den meisten Fällen besteht Sonderbetriebsvermögen in der Praxis aus Immobilienvermögen, sodass das Schicksal dieser Immobilien im Zuge einer (Teil-)Anteilsveräußerung im Auge behalten werden muss. Der VwGH bejaht im vorliegenden Erkenntnis zutreffend, dass die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des gesamten Sonderbetriebsvermögens (beim verbleibenden Teil des Mitunternehmeranteils) mit durchgehender Vermietung desselben an die Mitunternehmerschaft eine Veräußerung iSd § 24 EStG darstellt.

Überraschenderweise (siehe dazu weiter unten) befasst sich der VwGH in weiterer Folge einge-

hender mit der Frage, ob für diesen Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG der Hälfteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG zusteht. Die Auseinandersetzung damit gründet sich nach den Erwägungen darauf, dass das BFG seine von der Meinung des VwGH abweichende Beurteilung wesentlich darauf stützte, „dass § 24 EStG 1988 nicht ohne Rückgriff auf § 37 EStG 1988 ausgelegt werden könne“. Diesen Konnex lehnt der VwGH aus naheliegenden Gründen ab, „weil das Vorliegen einer (Betriebs-)Veräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 noch nichts über die Anwendbarkeit der Begünstigungen des § 37 EStG 1988 aussagt, da für diese weitere Voraussetzungen zu erfüllen sind“. Damit lässt es der VwGH aber nicht bewenden, sondern setzt sich mit der „- wie aus der Revision ersichtlich von MN angestrebten -“ Steuersatzermäßigung gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG näher auseinander. § 37 Abs 5 EStG definiert als außerordentliche Einkünfte „Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe“ aus den in Z 1 bis 3 aufgezählten Gründen erfolgt. Aus dem Begriff „Betriebsveräußerung“ schließt der VwGH, dass der gesamte Betrieb veräußert werden muss („also die Veräußerung des gesamten Betriebs“). Eine Teilbetriebsveräußerung sei von § 37 Abs 5 EStG nicht erfasst. Daraus folgert der VwGH weiter, dass die Begünstigung im Falle der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (die insoweit einer Betriebsveräußerung gleichzuhalten sei und daher unter die Regelung fallen kann) voraussetzt, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird. Offen bleibt dabei, ob im Falle einer Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils auch das gesamte Sonderbetriebsvermögen veräußert werden muss (so wohl Zorn, VwGH: Hälfteuersatz nur bei Veräußerung der gesamten Kommanditbeteiligung, RdW 2023, 211 [212]), oder ob die Realisierung der stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen durch Entnahme (mit allfälliger Weitervermietung an die Mitunternehmerschaft aus dem Privatvermögen) für die Anwendung des Hälfteuersatzes „ausreichend“ wäre (siehe auch Hirschler/Sulz, Teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und Anwendung der §§ 24 und 37 Abs 5 EStG, RWZ 2023, 71 [74]). Der einleitende Satzteil des § 37 Abs 5 EStG wurde mit dem AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, in die geltende Fassung gebracht (davor lautete der Satzteil: „Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige [...]“). Anzumerken ist, dass der Begriff „Betriebsveräußerung“ entgegen der Auffassung des VwGH auch als Überbegriff gesehen werden kann, der die Veräußerung des „ganzen“ Betriebs (so § 24 Abs 1 Z 1 TS 1 EStG), eines Teilbetriebs sowie eines Mitunternehmeranteils umfasst (siehe nur die Gliederung der EStR 2000: Abschnitt 18.1.4 Betriebsveräußerung; 18.1.4.1. Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs, 18.1.4.2 Veräußerung eines Teilbetriebs, 18.1.4.3 Veräußerung von

Mitunternehmeranteilen). Die wohl herrschende Ansicht ging bislang davon aus, dass der Anwendungsbereich des § 37 Abs 2 Z 1 und Abs 5 EStG in Bezug auf die Definition des begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinnes ident auszulegen ist (siehe nur *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [18. Lfg, 2016] § 37 Tz 40 iVm Tz 18). § 37 Abs 2 Z 1 EStG erfasst (sämtliche) Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG, somit auch Teilbetriebsveräußerungen und die Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils. Nach dieser Sichtweise umfasst auch § 37 Abs 5 EStG (im Gleichklang mit § 37 Abs 2 Z 1 EStG) alle Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG (siehe auch *Hirschler/Sulz*, RWZ 2023, 71 [73 f], mit Hinweis auf die in der Literatur vertretenen Auffassungen). Der Anwendungsbereich der Begünstigung wird in der Folge „lediglich“ durch die in § 37 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG normierten zusätzlichen Voraussetzungen sowie die siebenjährige Behaltefrist (§ 37 Abs 5 letzter Satz EStG) eingeschränkt (wodurch zB gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG kein Hälfteuersatz zusteht, wenn ein Teilbetrieb veräußert wird und im Restbetrieb weiterhin Umsätze von mehr als 22.000 € oder Einkünfte von mehr als 730 € im Kalenderjahr erzielt werden).

Im Erkenntnis vom 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016 (im zugrunde liegenden Fall wandte sich der Revisionswerber im Feststellungsverfahren gem § 188 BAO gegen die Versagung des Hälfteuersatzes), hat der VwGH ausgesprochen, dass im Feststellungsbescheid darüber abzusprechen ist, ob (prinzipiell tarifbegünstigungsfähige) Veräußerungs- bzw Übergangsgewinne vorliegen. Zudem muss der (anteilige) Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG bereits in der Feststellungserklärung angegeben werden (dieser ist allerdings nicht antragsgebunden), weil der Steuerfreibetrag den steuerlichen Gewinn und damit die Höhe der nach § 188 Abs 1 BAO festzustellenden Einkünfte mindert (darauf verweist der VwGH auch im vorliegenden Erkenntnis). Mit Geltendmachung des Steuerfreibetrags können tarifliche Vergünstigungen nach § 37 EStG nicht in Anspruch genommen werden, weil § 24 Abs 4 letzter Satz EStG eine gleichzeitige Anwendung ausschließt. Wird kein Steuerfreibetrag nach § 24 Abs 4 EStG geltend gemacht, stehen dem Mitunternehmer für erzielte Veräußerungs- bzw Übergangsgewinne grundsätzlich die Tarifbegünstigungen des § 37 EStG offen. Über sie ist nach VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016, „jedoch nicht schon im Feststellungsverfahren, sondern erst im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Mitunternehmers zu entscheiden“.

In Abweichung davon tätigt der VwGH iZm der Revision gegen das Erkenntnis des BFG betreffend Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO im Wege eines *obiter dictum* Aussagen zur Anwendbarkeit der Halbsatzbegünstigung, indem er zwar die Einordnung als Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG bejaht, aber das Vorliegen

eines nach § 37 Abs 5 EStG begünstigungsfähigen Gewinnes verneint. Im Verfahren vor dem BFG war unstrittig, dass der Veräußerer die personenbezogenen Voraussetzungen für die Zuerkennung des Hälfteuersatzes gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG erfüllt (Vollendung des 60. Lebensjahres, Einstellung der Erwerbstätigkeit sowie Erfüllung der 7-Jahres-Frist). Der VwGH greift also der im Einkommensteuerverfahren zu klärenden Frage vor, ob die Einordnung als Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG in der Folge zu einer Zuerkennung des Hälfteuersatzes führt. Folgt man dem Erkenntnis vom 25. 6. 2020, hat die Frage der Tarifbegünstigung gem § 37 Abs 5 EStG für das Feststellungsverfahren gem § 188 BAO keine Bedeutung (siehe auch *Zorn, RdW 2023, 211 [213]*). Vielmehr ist darüber abzusprechen, ob ein (prinzipiell begünstigungsfähiger) Veräußerungsgewinn vorliegt (siehe VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016). Alles Weitere ist im Einkommensteuerverfahren des Mitunternehmers unter Wahrung des Parteienghört zu klären. Dass ein solcher Veräußerungsgewinn vorliegt, für den ua der Steuerfreibetrag gem § 24 Abs 4 EStG zusteht, bejaht der VwGH im vorliegenden Fall. Abgesehen von der Einordnung des Gewinnes als Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG sind im Bescheid gem § 188 BAO keine weiteren Feststellungen in Bezug auf allenfalls anwendbare Begünstigungen gem § 37 EStG zu treffen.

Daraus ergibt sich ein Spannungsfeld: Solange nicht feststeht, ob eine Begünstigung gem § 37 EStG im Einkommensteuerverfahren beantragt bzw im (gem § 295 BAO vom Feststellungsbescheid abzuleitenden) Einkommensteuerbescheid gewährt wird, muss der Ansatz des aliquoten Freibetrags gem § 24 Abs 4 EStG, der nicht antragsgebunden ist, im Feststellungsverfahren offen bleiben. Dem könnte durch einen vorläufigen Feststellungsbescheid gem § 200 Abs 4 BAO Rechnung getragen werden.

*Sabine Kanduth-Kristen*

§ 8 Abs 5 EStG immo aktuell 2023/10

## Anschaffungskosten für ein Abbaurecht auf fremdem Grund

VwGH 22. 2. 2023, Ro 2021/15/0006

**In Bezug auf die Anschaffungskosten [des Wirtschaftsguts „Abbaurecht“] ist zwischen dem – nicht zu aktivierenden – angemessenen Abbauentgelt an den jeweiligen Grundeigentümer einerseits und den darüber hinausgehenden Aufwendungen andererseits zu unterscheiden (vgl VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0111; 5. 7. 1998, 97/13/0076). Die Aufwendungen, die für die Erlangung der Bescheide der Landesregierung erforderlich waren, stellen zu aktivierende Anschaffungskosten des immateriellen Wirtschaftsgutes Abbaurecht dar (vgl in diesem Sinne VwGH 19. 9. 1995, 92/14/0008, betreffend die Beurteilung der iZm einem Baurecht zu entrichtenden Grunder-**

## werbsteuer als Anschaffungskosten des Baurechts).

**Sachverhalt:** Die Revisionswerberin ist eine GmbH & Co KG, die als Abbauunternehmen tätig ist und Quarzkies und Schotter, teils auf Eigengrund, teils auf Fremdgrundstücken gewinnt. Hinsichtlich der Fremdgrundstücke waren mit den Grundstückseigentümern Abbauverträge in Form von Pachtverträgen abgeschlossen worden. Für die Erteilung der Abbauberechtigung hatte die GmbH Kosten ua für die Umweltverträglichkeitsprüfung, Risikoanalysen und Consulting sowie Besprechungs-, Planungs-, Gutachtens-, Engineering- und Beratungskosten zu tragen. Die GmbH & Co KG setzte die Kosten als Betriebsausgabe ab. Im Zuge einer Außenprüfung erhöhte das zuständige Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, indem es die angefallenen Kosten als Anschaffungskosten für das Abbaurecht aktivierte und gem § 8 Abs 5 EStG der AfS (Absetzung für Substanzverringerung) unterwarf. Das dagegen eingebrachte Rechtsmittel wies das BFG als unbegründet ab, ließ die ordentliche Revision aber zu, welche von der GmbH & Co KG auch erhoben wurde. Der VwGH wies diese jedoch als ebenfalls unbegründet ab.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] Als Anschaffungskosten gelten die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, um es also zweckentsprechend nutzen zu können (vgl zB VwGH 26. 7. 2005, 2002/14/0039; 20. 5. 2010, 2007/15/0153). Der Ansatz von Anschaffungskosten hält den Anschaffungsvorgang erfolgsneutral; zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (vgl VwGH 23. 2. 2017, Ro 2016/15/0006, mwN).

Zu den Anschaffungskosten gehören somit auch die Kosten der für die Nutzung eines Gegenstands erforderlichen behördlichen Genehmigungen (vgl *Jakom/Ehgartner, EStG*<sup>15</sup> [2022] § 6 Rz 26).

Rechte, aufgrund eines Abbauvertrags ein Schottervorkommen auf fremden Grund und Boden gegen Bezahlung eines bestimmten Entgelts auszubeuten, sind einkommensteuerlich Pachtrechte (vgl VwGH 30. 6. 2015, 2012/15/0045).

Pachtrechte stellen ebenso wie Miet- oder Baurechte Wirtschaftsgüter dar. Bei Beurteilung der Frage, ob die angeführten – immaterielle Wirtschaftsgüter darstellenden – Rechte auch aktivierungsfähig sind, ist aber der allgemeine Grundsatz zu beachten, dass sogenannte schwebende Geschäfte, insb auch sogenannte schwebende Dauerverträge, grundsätzlich nicht zu bilanzieren sind (vgl VwGH 19. 9. 1995, 92/14/0008). In Bezug auf die Aktivierung von Miet- und Pachtrechten ist daher zwischen dem im Einzelfall angemessenen Nutzungsentgelt einerseits und den darüber hinausgehenden Anschaffungskosten des Rechts andererseits zu unterscheiden (vgl VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0111; 5. 7. 1998, 97/13/0076).

Beim Grundstückseigentümer ist ein Bodenschatz, wie etwa ein Schottervorkommen, steuerlich ein vom Grundstück getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut (VwGH 19. 12. 2013, 2012/15/0024; 30. 6. 2015, 2012/15/0045).

Das BFG hat im angefochtenen Erkenntnis die Feststellung getroffen, dass die iZm den Bescheiden der Landesregierung vom 8. 7. 2011 und 12. 6. 2012 stehenden Aufwendungen getätigt worden seien, um zwecks Erweiterung der bereits bestehenden Quarzkiesgrube und der bereits bestehenden Quarzschottergruben die Genehmigung zum Abbau des Bodenschatzes zu erwerben. Die Aufwendungen stünden somit – so das BFG weiter – iZm der Erlangung von Abbaurechten auf den erweiterten (neuen) Flächen. Die Abbaurechte seien käuflich erworben worden, anhand der dafür getätigten Aufwendungen bewertbar und zu aktivieren. Der Wertverzehr der Rechte richte sich nach dem Umfang des Abbaus, weshalb § 8 Abs 5 EStG anwendbar sei.

Die Beurteilung des BFG stößt im Ergebnis auf keine vom VwGH aufzugreifenden Bedenken.

Soweit die betroffenen Grundstücke im Eigentum der revisionswerbenden Partei stehen, stellen die vorhandenen Kies- bzw Schottervorkommen (Bodenschätze) notwendiges Betriebsvermögen dar (vgl VwGH 19. 12. 2013, 2012/15/0024). Die Anschaffungskosten des jeweiligen Grundstücks waren auf Grund und Boden einerseits und auf das – als von Grund und Boden getrennt zu betrachtende Wirtschaftsgut – Kies- bzw Schottervorkommen andererseits aufzuteilen. Als Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes Kies- bzw Schottervorkommen gelten auch alle Aufwendungen, die geleistet werden, um das Wirtschaftsgut nutzen zu können (vgl VwGH 23. 2. 2017, Ro 2016/15/0006, mwN), wozu insb die Kosten der für den Abbau erforderlichen behördlichen Verfahren gehören. Die revisionswerbende Partei wendet sich nicht gegen die Feststellung des BFG, wonach die zu den Bescheiden vom 8. 7. 2011 und 12. 6. 2012 führenden Verwaltungsverfahren erforderlich waren, um die in Rede stehenden Bodenschätze abzubauen zu dürfen. Folglich stellen die Aufwendungen, die für die Erlangung der Bescheide erforderlich waren, weitere Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes Kies- bzw Schottervorkommen dar, die – wie vom BFG zutreffend erkannt – zu aktivieren und nach Maßgabe des § 8 Abs 5 EStG abzusetzen sind. [...]

### Anmerkung

Der Streit über die Aktivierung der gegenständlichen Kosten, die vor allem im Verwaltungs-

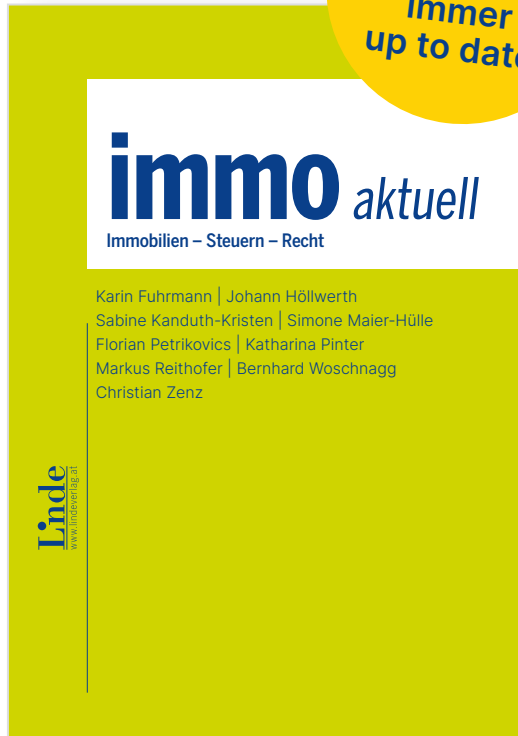
verfahren zur Erlangung der Abbauberechtigung angefallen waren, dürfte darüber entstanden sein, dass den Grundstückseigentümern das Abbaurecht an den betroffenen Fremdgrundstücken nicht abgekauft wurde, sondern (lediglich) ein Pachtvertrag (wohl mit laufenden Pachtzahlungen) vereinbart worden war, sohin an die Grundstückseigentümer keine Einmalzahlung für den Erwerb des Kies- und Schottervorkommens geleistet wurde. Damit stellten die Kosten im Rahmen des Verfahrens zur Erlangung der Abbauberechtigung wohl die (einzigen) aktivierungsfähigen Anschaffungskosten dar, die in der Folge mittels AfS entsprechend der Abbaumenge zu verteilen sind.

Auf Seiten der Grundstückseigentümer führen die Pachtzahlungen für die Abbauberechtigung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dies nach Auffassung der Finanzverwaltung (Rz 4227, 6410b EStR) auch dann, wenn die Abbauberechtigung gegen Einmalzahlung erworben wird; dies steht in einem gewissen Widerspruch zu den Ausführungen des VwGH wonach jene Zahlungen, die als Anschaffungskosten des Pachtrechts zu aktivieren sind, von dem im Einzelfall angemessenen Nutzungsentgelt abzugrenzen sind (unter Verweis auf VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0111; 5. 7. 1998, 97/13/0076). So stellen „Anschaffung“ und „Veräußerung“ korrespondierende Begriffe dar (vgl Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [21. Lfg, 2014] § 31 Tz 20, unter Verweis auf VwGH 17. 3. 1967, 0112/66), weswegen eine Anschaffung des Pachtrechts zum Abbau von Bodenschätzen auf Seiten des Pächters grundsätzlich eine entsprechende Veräußerung (des Pachtrechts) auf Seiten des Verpächters zur Folge haben müsste.

Da es sich bei Abbaurechten um eingeständige Wirtschaftsgüter handelt, die weder Grundstücke noch grundstücksgleiche Rechte iSd § 30 Abs 1 EStG darstellen (als grundstücksgleiches Recht gilt [ausschließlich] das Baurecht, vgl VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066, immo aktuell 2020, 248 [Anm Kanduth-Kristen]), wäre deren Veräußerung im Privatvermögen allenfalls nach Maßgabe des § 31 EStG steuerbar. Der Veräußerungserlös wäre – *e contrario* zu den Aussagen des VwGH zur Anschaffung der Vorkommen – jedenfalls bei Veräußerung des Grundstücks auf den Grund und Boden einerseits und auf das Abbaurecht (bzw das Kies- und Schottervorkommen) andererseits aufzuteilen, wobei – nach Ablauf einer allfälligen Spekulationsfrist – ausschließlich die Veräußerung des Grund und Bodens gem § 30 EStG zu versteuern wäre.

Andreas Kampitsch

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



## Jetzt Abo 2023 bestellen

Immobilien | Steuern | Recht

### **Der aktuelle Fall**

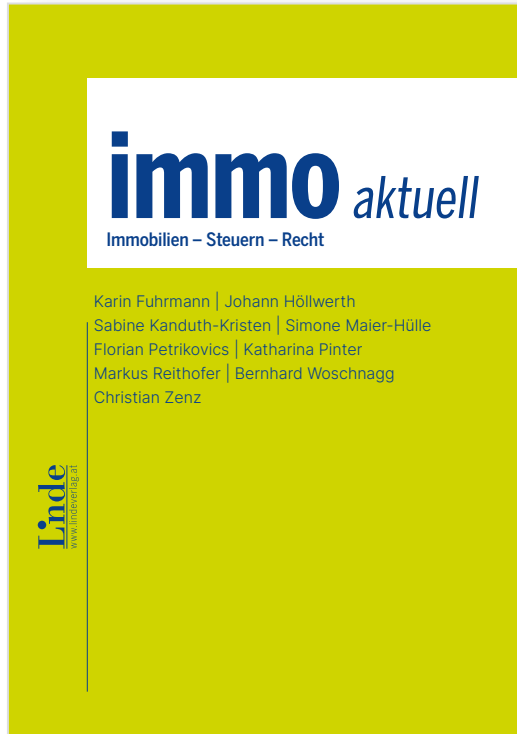
Diskussion am Puls der Zeit

### **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](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: **€ 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](http://www.lindeverlag.at/immo-aktuell)