

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

Kategoriemietzins als Fremdvergleichskriterium
Gebührenbefreiung für Wohnraum bei Hotelpacht?
Mietverträge von Serviced-Apartment-Betreibern

Der aktuelle Fall

Wohnrecht und Ratenzahlung

Immobilien und Recht

Zum Leistungsstandard des Immobilienmaklers

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von BFG und OGH samt Anmerkungen

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Aufgrund des Wohncharakters von Serviced-Apartments besteht die Frage, ob die von Betreibern abgeschlossenen Mietverträge in den Genuss der Gebührenbefreiung nach § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 GebG kommen. Dafür ist ausschlaggebend, ob ein Mietvertrag über Wohnräume vorliegt. Bei Verträgen, die neben der mietvertraglichen Komponente auch noch Dienstleistungselemente beinhalten, kommt es nach der Rechtsprechung des VwGH darauf an, welche Elemente überwiegen. Dient das Mietobjekt, wie etwa eine Seniorenresidenz oder ein Studentenheim, überwiegend Wohnzwecken, so kommt die Gebührenbefreiung zur Anwendung. Überwiegt hingegen die Dienstleistungskomponente (wie etwa beim Betrieb eines Pflegeheims), so liegt kein Wohnraummietvertrag und folglich auch kein Befreiungstatbestand vor.

Weiters hat der VwGH klargestellt, dass es sich bei der Befreiung für Wohnungsmietverträge um eine sachliche und nicht um eine persönliche Befreiung handelt. Es ist daher nicht erforderlich, dass der zu vergebührende Mietvertrag der Befriedigung des Wohnbedürfnisses des (Haupt-)Mieters dient. Vielmehr schlägt die Gebührenfreiheit der Untervermietung auch auf den Hauptmietvertrag durch.

Die Finanzverwaltung lehnt die Gebührenbefreiung bei Serviced-Apartments hingegen ab, dies insbesondere mit dem Verweis auf Entscheidungen zur klassischen Hotellerie. Tritt bei einem Serviced-Apartment-Konzept die Dienstleistungskomponente jedoch nahezu in den Hintergrund, sollte die Gebührenbefreiung uE entsprechend der bisherigen Judikaturlinie anwendbar sein. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG; § 28 EStG immo aktuell 2023/40

BFG: Keine Anerkennung der „Substanzabgeltung“ beim Vorbehaltsfruchtgenuss

BFG 19. 9. 2023, RV/7101408/2021 (Revision eingebracht)

Aufwendungen für Substanzabgeltungen sind in § 16 Abs 1 EStG nicht enthalten und entsprechen auch nicht dem Konzept der Überschusseinkünfte.

Derartige Zahlungen werden nicht deshalb geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten bzw zu behalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren, weil dies in den Einkommensteuerrichtlinien so vertreten wird. Die Abgeltung für Abnutzung ist nichts anderes als eine Ausgabe für die Wertminderung des Wirtschaftsgutes Gebäude. Derartige Ausgaben sind aber nur im Sinne einer Gebäude-AfA (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) als Werbungskosten abzugsfähig.

Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem BFG übertrug im Jahr 2012 (Schenkungsvertrag vom 12. 1. 2012) mehrere (vermietete) Liegenschaften unentgeltlich und unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts an ihren Sohn. Neben anderen – im Verfahren teilweise strittigen – Werbungskosten setzte sie auch die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die vermieteten Liegenschaften an. Diese AfA wurde im Rahmen einer Außenprüfung (ua) über das Jahr 2012 nicht anerkannt, weil eine sogenannte „Substanzabgeltung“ weder vereinbart noch geleistet wurde.

Auch im Erstbescheid über die Einkommensteuer 2017 wurde die geltend gemachte AfA vorerst ebenfalls nicht berücksichtigt. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens gegen die Einkommensteuer 2017 wurde eine im Dezember 2016 geschlossene Vereinbarung über die Zahlung einer Substanzabgeltung für die übertragenen Liegenschaften vorgelegt und auch die tatsächliche Zahlung des vereinbarten Betrags nachgewiesen. In der Beschwerdevorentscheidung erkannte das Finanzamt die geleistete Substanzabgeltung als abzugsfähige Werbungskosten an, ließ aber die übrigen strittigen Werbungskosten nicht in vollem, ursprünglich erklärtem Umfang zum Abzug zu. Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage der Beschwerde an das BFG, das dem Antragsbegehren in Bezug auf die (noch) strittigen Werbungskosten folgte, die Anerkennung der geleisteten Substanzabgeltung allerdings verwehrte.

Gegen das Erkenntnis des BFG wurde außerordentliche Parteienrevision an den VwGH erhoben.

Rechtliche Beurteilung: [...] *Werbungskosten in Höhe der Substanzabgeltung:*

Zum EStG 1972 hat der VwGH ausgesprochen, dass es „nicht rechtsirrig [ist], wenn im Falle einer Fruchtgenussbestellung die Gebäude-AfA weder beim Fruchtgenussberechtigten noch beim Fruchtgenussbelasteten Berücksichtigung findet“, zumal der Fruchtgenussbelastete, bei dem sie grundsätzlich zu berücksichtigen wäre, über keine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuerrechts verfügt (VwGH 28. 10. 1992, 88/13/0006). Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1972 (§ 7 Abs 1, § 16 Abs 1 Z 8) wurden inhaltlich ins EStG 1988 übernommen.

In den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 113a EStR) legt die Finanzverwaltung ihre Meinung iZm Fruchtgenuss und AfA wie folgt dar:

„[...] Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die AfA für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (siehe Rz 111). Leistet aber der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung beim ihm abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht. Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen. [...]“

Zunächst wird darin die Aussage getroffen, dass bei Zahlung einer Substanzabgeltung eine Ausgabe beim Fruchtgenussberechtigten (also bei der Beschwerdeführerin) vorliege; dass es sich dabei um eine Absetzung für Abnutzung handeln soll, geht aus diesen Ausführungen nicht hervor und würde auch dem ersten zitierten Satz widersprechen. Es kann sich nur um eine von einer AfA verschiedene Form von Werbungskosten handeln.

Danach wird ausgeführt, dass beim Fruchtgenussbesteller eine Einnahme vorliege, welcher bei ihm die AfA als Ausgabe gegenüberstehe. Da der Fruchtgenussbesteller in der Regel als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, steht ihm auch grundsätzlich die Möglichkeit der Berücksichtigung der AfA zu.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören auch Einkünfte aus der Einräumung von Rechten, die mit einem Miet- oder Pachtrecht wirtschaftlich vergleichbar sind, wie ein Fruchtgenussrecht (Lenneis in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 28 Anm 9; VwGH 26. 7. 2017, Ra 2015/13/0029).

Zu bedenken ist jedoch, dass dem Fruchtgenussbelasteten die Erzielung positiver Erträge aus der Sache bei einer solchen Konstellation objektiv nicht möglich ist und ihm aus diesem Grund steuerlich keine Einkunftsquelle zugerechnet werden kann (VwGH 12. 11. 1986, 86/13/0023). Eine menschliche Betätigung ist nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn sie nach den Verhältnissen des einzelnen Falls geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (VwGH 24. 11. 1998, 93/14/0151).

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insge-

samt ertragsbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG) zuzurechnen (Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, LVO Anm 1). Auf Dauer gesehen muss die Erzielung eines Reinertrags möglich sein (Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [22. Lfg] LVO Tz 311; Jakom/Ehgartner, EStG¹⁶ [2023] § 2 Rz 220). Besteht objektiv betrachtet keine Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen, reicht der behauptete (subjektive) Wille, Überschüsse zu erzielen, für das Vorliegen einer steuerlich zu beachtenden Einkunftsquelle nicht aus (VwGH 19. 3. 2013, 2010/15/0106; 29. 3. 2012, 2009/15/0178, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

Ob bei einem Rechtsverhältnis, das Einnahmen und in derselben Höhe Ausgaben vermitteln soll, im Hinblick auf die obigen Ausführungen tatsächlich von einer Einkunftsquelle (beim Fruchtgenussbesteller) auszugehen ist, kann hier dahingestellt bleiben, weil die Beschwerdeführerin die Fruchtgenussberechtigte ist.

§ 16 Abs 1 EStG normiert, dass als Werbungskosten nur solche Aufwendungen abgezogen werden dürfen, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind jedoch nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies in § 16 Abs 1 EStG ausdrücklich zugelassen wird.

In der Vereinbarung vom Dezember 2016 ist ausdrücklich festgehalten, dass die Geschengeberin „zur Abgeltung für die Abnutzung der Gebäude“ als Substanzabgeltung Zahlungen leistet. Aufwendungen für Substanzabgeltungen sind in § 16 Abs 1 EStG nicht enthalten und entsprechen auch nicht dem Konzept der Überschusseinkünfte.

Derartige Zahlungen werden nicht deshalb geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten bzw zu behalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren, weil dies in den Einkommensteuerrichtlinien so vertreten wird. Die Abgeltung für Abnutzung ist nichts anderes als eine Ausgabe für die Wertminderung des Wirtschaftsgutes Gebäude. Derartige Ausgaben sind aber nur im Sinne einer Gebäude-AfA (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Vergleichbarkeit mit einem Mietverhältnis ist nicht gegeben. Ein Werbungskostenabzug für die geltend gemachte Zahlung für Substanzabgeltung [...] kommt schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

[...]

Fremdüblichkeit:

Beschwerdegegenständlich ist [...] nicht die Frage der Fremdüblichkeit der Schenkung unter

Vereinbarung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts im Jahr 2012, sondern die Frage, ob die Vereinbarung einer Substanzabgeltung vier Jahre nach der Schenkung, die zu erheblichen jährlichen Ausgaben der Beschwerdeführerin führt und ohne ersichtlichen außersteuerlichen Grund abgeschlossen wurde, noch fremdüblich ist.

Die Vereinbarung über die Substanzabgeltung vom Dezember 2016 wurde von der/für die Beschwerdeführerin freiwillig abgeschlossen. § 20 Abs 1 Z 4 EStG sieht ein Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen vor, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Freiwillige Zuwendungen sind Leistungen, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden. Die Vereinbarung vom Dezember 2016 sieht keine Gegenleistung durch den Geschenknnehmer (Sohn der Beschwerdeführerin) vor und wurde vier Jahre nach der Schenkung freiwillig abgeschlossen.

Bereits mangels Fremdüblichkeit können aufgrund dieser Vereinbarung keine Werbungskosten geltend gemacht werden. [...]

Anmerkung

Die Nichtanerkennung der Substanzabgeltung aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit der Vereinbarung (weil diese erst – ohne wirtschaftlichen Zwang und wohl nur zur Geltendmachung von Werbungskosten – vier Jahre nach dem Schenkungsvertrag im Gefolge einer Außenprüfung abgeschlossen wurde) entspricht der Rechtsprechung des VwGH (31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021, immo aktuell 2019, 115 [*Kanduth-Kristen*]). Allerdings bergen die Ausführungen zur Substanzabgeltung des BFG außerhalb der Beurteilung der Fremdüblichkeit eine gewisse Sprengkraft, weil sie darauf schließen lassen, dass der erkennende Richter einer Anerkennung der Substanzabgeltung, wie in Rz 113a EStR für den Vorbehaltsfruchtgenuss vertreten, generell ablehnend gegenübersteht. Der VwGH (31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021) hat umgekehrt bei einem Fall zum Zu-

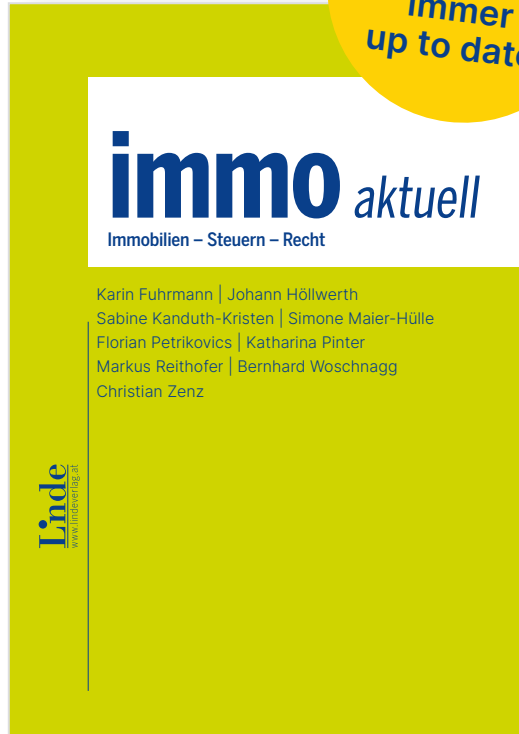
wendungsfruchtgenuss der Substanzabgeltung keine grundsätzlichen Bedenken entgegengebracht, musste sich aber nicht konkret mit der Absetzbarkeit entsprechender Zahlungen als Werbungskosten befassen (*Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2019, 115). Die Rechtsprechung des BFG bzw UFS zu dieser Frage ist bisher nicht einheitlich (siehe die Nachweise bei *Leyrer*, Substanzabgeltung bei Fruchtgenussvereinbarungen, taxlex 2018, 68 [71]).

Mit der außerordentlichen Revision an den VwGH ist diesem neuerlich die Möglichkeit gegeben, zu der Frage der Substanzabgeltung (nunmehr iZm einem Vorbehaltsfruchtgenuss) Stellung zu nehmen. Es scheint allerdings angesichts der Vorjudikatur (VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021) möglich, dass auch im vorliegenden Fall die Revision mit Verweis auf den vom BFG festgestellten, nicht fremdüblichen Abschluss der Vereinbarung über die Leistung einer Substanzabgeltung zurückgewiesen wird.

Bislang keinen Widerhall in der Rechtsprechung hat die – vor allem zum Fruchtgenuss an Beteiligungen vertretene – Auffassung gefunden, dass im Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vorbehalt des Fruchtgenusses die Anschaffungskosten bzw der Buchwert des Wirtschaftsgutes auf das Fruchtgenussrecht einerseits und das „nackte“ Wirtschaftsgut andererseits aufzuteilen wären und dementsprechend anteilig beim Fruchtgenussberechtigten verbleiben bzw nur anteilig auf den (neuen) wirtschaftlichen Eigentümer übergehen (vgl die Nachweise bei *Brezina/Kampitsch/Leyrer*, Zuwendung einer Beteiligung an eine Privatstiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses in Ertrag- und Stiftungseingangssteuer, PSR 2019, 28 [31 ff]; iZm der Übertragung von Kapitalanteilen an Privatstiftungen soweit ersichtlich erstmals vertreten bei *Lechner*, Beteiligungsausgliederungen durch Kapitalgesellschaften in Stiftungen, JBl 2003, 813). Für diesen Fall wären die aufgrund des Vorbehalts auf das zurückbehaltene Recht entfallenden Anschaffungskosten/Buchwerte wohl ebenfalls über die (voraussichtliche) Dauer des Fruchtgenussrechts abzuschreiben. Eine derartige AfA für das Fruchtgenussrecht wurde allerdings bislang ebenfalls nicht anerkannt (vgl zB Rz 6440b EStR).

Andreas Kampitsch

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

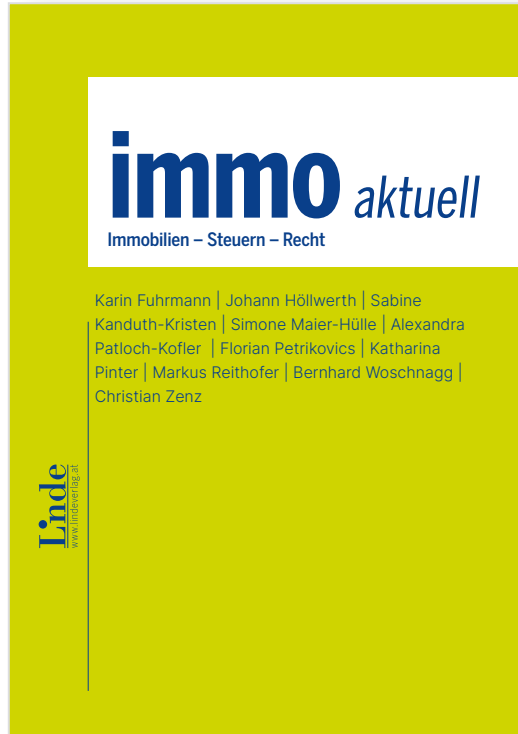
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

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



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 297,80** (statt € 372,30)

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