

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

Generationenübergang

Strukturierte Vermögensübergabe in herausfordernden Zeiten

Sanierungsmaßnahmen

Finanzierungssplitting bei Eigentümergemeinschaften

Vertragsformblätter

Verwendung des Adverbs „insbesondere“

Wertsicherung

Indexüberprüfung und Präklusivfrist

Wann darf ein Wertsicherungsschreiben frühestens ergehen?

Liegenschaftsbewertung

Höherwertiges Grünland

EU-Taxonomie

Herausforderungen und Chancen für die gehobene Hotellerie

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von OGH, VwGH und BFG samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 12 Abs 10a UStG idF vor BGBl I 2012/22;
§ 28 Abs 38 Z 2 Satz 2 UStG immo aktuell 2025/1

Vorsteuerberichtigung und Berichtigungszeitraum bei zeitlich gemischt genutzten, nach dem 30. 4. 2004 und vor dem 1. 1. 2011 angeschafften Gebäuden

VwGH 26. 11. 2024, Ro 2023/15/0011

Die Regelung des § 12 Abs 10a UStG stellt auf Grundstücke ab, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen (gemischt genutzte Grundstücke) und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte [...]. Das gegenständliche Vermietungsobjekt (Ferienhaus) wurde im Jahr 2007 zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet und berechtigte zur Gänze zum Vorsteuerabzug; neben der unternehmerischen Nutzung wurde es – den unbestrittenen Feststellungen des BFG zufolge – in den Jahren ab 2008 (bis 2014) jährlich im Ausmaß von ca zwei Wochen auch nicht unternehmerisch genutzt. Damit sind alle Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs 10a UStG erfüllt.

Sachverhalt: Bei der revisionswerbenden Partei (Miteigentumsgemeinschaft) wurde eine Außenprüfung durchgeführt. Im Anschluss an die Prüfung erließ das Finanzamt einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016, in dem es den Zeitraum für die Vorsteuerberichtigung, die aufgrund einer im Jahr 2016 getätigten umsatzsteuerbefreiten (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG) Veräußerung der Vermietungsliegenschaft vorzunehmen war, – abweichend von der Umsatzsteuererklärung 2016, der ein Zeitraum von neun Kalenderjahren zugrunde gelegt worden war – mit 19 Kalenderjahren annahm.

Die Liegenschaft war im Oktober 2007 in Vermietungsabsicht erworben und ab Dezember 2007 unternehmerisch genutzt worden. Abgesehen von Vermietungs- und Leerstandszeiten erfolgte nach der Sachverhaltsdarstellung unstrittig ab 2008 bis 2014 auch eine private Nutzung im Ausmaß von ca zwei Wochen pro Jahr. Die Vorsteuer aus der Anschaffung wurde 2007 zur Gänze geltend gemacht; im Jahr 2016 erfolgte die steuerfreie Veräußerung der Liegenschaft. Strittig sind der Berichtigungszeitraum und das Ausmaß der Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 ff UStG.

Die gegen den Bescheid erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, worauf die revisionswerbende Partei die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragte.

Das BFG gab der Beschwerde keine Folge. Inhaltlich führte es im Wesentlichen aus, dass § 12 Abs 10 UStG idF vor dem 1. StabG 2012 die allgemeine Bestimmung für Vorsteuerberichtigungen iZm Grundstücken sei. § 12 Abs 10a UStG sei die *lex specialis*, die bei Grundstücken anwendbar sei, „bei denen hinsicht-

lich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte“. Im gegenständlichen Fall sei die Liegenschaft im Anschaffungsjahr ausschließlich unternehmerisch genutzt worden, weshalb der revisionswerbenden Partei für dieses Jahr der Vorsteuerabzug zur Gänze zugestanden sei. In den Folgejahren (ab 2008) sei die zu 100 % geltend gemachte Vorsteuer jedes Jahr auf Grundlage der tatsächlich erfolgten Privatnutzung anteilig berichtigt worden. Durch die Bestimmung des § 12 Abs 10a UStG werde eine Verlängerung des Berichtigungszeitraums für teilweise privat genutzte Liegenschaften, die zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet seien und dadurch auch für die privat genutzten Gebäudeteile zum Vorsteuerabzug berechtigten, von neun auf 19 Kalenderjahre bewirkt. Für das BFG stand fest, dass die in den Jahren 2008 bis 2014 vorgenommene private Nutzung der Liegenschaft im Ausmaß von jährlich ca zwei Wochen von Beginn an beabsichtigt gewesen sei. Die Liegenschaft habe somit nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken gedient. Im Anschaffungsjahr habe auch für den zeitlich privat genutzten Teil des Gebäudes Vorsteuer in Anspruch genommen werden können. Im Jahr 2007 sei der revisionswerbenden Partei also der gesamte Vorsteuerabzug zugestanden. Damit seien beide Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 12 Abs 10a UStG erfüllt, weshalb ein Berichtigungszeitraum von 19 Jahren anzuwenden sei.

Die ordentliche Revision erklärte das BFG für zulässig, der VwGH wies diese als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] (18) Mit BGBl I 2004/27 wurden § 3a Abs 1a UStG um den Satz „Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks“ und § 12 Abs 3 UStG um die Z 4 ergänzt. In § 12 UStG wurde zudem der Abs 10a eingeführt, der wie folgt lautete:

„Abweichend von § 12 Abs 10 dritter und vierter Unterabsatz tritt bei Grundstücken, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ein Zeitraum von neunzehn Kalenderjahren und ein Berichtigungsbetrag von einem Zwanzigstel der Vorsteuern.“

(19) Im Ausschussbericht zum Bundesgesetz, BGBl I 2004/27, mit dem die §§ 3a und 12 UStG geändert wurden, wird zu diesen Änderungen ausgeführt (AB 436 BlgNR 22. GP, 1 f):

„Nach der bis 31. 12. 2003 in Österreich geltenden Rechtslage war die Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für private Zwecke (Wohnung) bzw für sonstige nicht unternehmerische Zwecke (zB hoheitliche Nutzung eines gemischt genutzten Amtsgebäudes) zwingend ‚unecht‘ von der Umsatzsteuer befreit. Daraus ergab sich, dass der Unternehmer für den

privat genutzten Gebäudeteil keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte.

Nach dem Urteil des EuGH vom 8. 5. 2003, Seeling, C-269/00, stellt die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten (nicht unternehmerischen) Bedarf des Unternehmers einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch dar (die für die Vermietung geltende Steuerbefreiung kann hier nicht zur Anwendung kommen), mit der Konsequenz, dass der Unternehmer für den privat genutzten Gebäudeteil von vornherein zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

[...]

Im Hinblick auf das Urteil des EuGH C-269/00 [Seeling], wonach die Privatnutzung eines gemischt genutzten zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes steuerpflichtig ist und der Vorsteuerabzug iZm dem Gebäude zur Gänze abzugsfähig ist, wäre [von der] in der EG-Richtlinie vorgesehene[n] Möglichkeit, den Beobachtungszeitraum auf 20 Jahre auszudehnen, Gebrauch zu machen. [...]

Die Regelung soll nur bei gemischt genutzten Grundstücken, die zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet sind und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, gelten, da nur diese Unternehmer von der Rechtslage aufgrund des genannten Urteils profitieren können.“

(20) Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22, wurde § 12 Abs 10a UStG wieder aufgehoben, jedoch in § 28 Abs 38 Z 2 Satz 2 UStG angeordnet:

„§ 12 Abs 10 dritter und vierter Unterabsatz und § 12 Abs 10a, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22, sind auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen weiterhin anzuwenden, die Grundstücke (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) betreffen, die der Unternehmer vor dem 1. 4. 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen (wobei § 12 Abs 12 zu beachten ist) verwendet oder nutzt, oder wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) vor dem 1. 4. 2012 erfolgt.“

(21) Der VwGH hat auch für Zeiträume nach der durch BGBl I 2003/134 vorgenommenen Erweiterung des § 3a Abs 1a UStG um den letzten Satz und des § 12 Abs 3 UStG um die Z 4 (Inkrafttreten gem § 28 Abs 24 Z 2 UStG mit Ablauf April 2004), den (anteiligen) Vorsteuerauschluss für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, vorrangig auf die spezielle Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gestützt (vgl zuletzt das – Zeiträume nach dem 1. 1. 2011 betreffende – Erkenntnis des VwGH 20. 3. 2024, Ra 2022/15/0099, mwN; vgl im Übrigen auch Rz 2001 UStR).

(22) Im gegenständlichen Fall steht fest, dass weder das Ferienhaus (Vermietungsobjekt) als solches noch ein Raum dieses Gebäudes überwiegend für private Wohnzwecke der Unternehmer genutzt worden ist. Der Vorsteuerauschlussstatbestand des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ist also nicht erfüllt worden.

(23) Wie der VwGH im Erkenntnis vom 20. 3. 2024, Ra 2022/15/0099, Rz 23, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH ausgeführt hat, kann ein Unternehmer, der ein gemischt genutztes Investitionsgut dem Unternehmen zuordnet, grundsätzlich die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Vorsteuer vollständig und sofort abziehen, hat allerdings in der Folge die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstands. Diese Verpflichtung zur nachfolgenden Besteuerung der privaten Verwendung im Ausmaß der auf die laufende private Verwendung entfallenden Kosten („Eigenverbrauchsbesteuerung“) ergibt sich aus der – mit BGBl I 2003/134 in Umsetzung von Art 26 Abs 1 lit a MwStSyst-RL 2006/112/EG geregelten – Bestimmung des § 3a Abs 1a UStG iVm § 4 Abs 8 lit b UStG.

(24) Für Grundstücke will der mit BGBl I 2004/27 eingeführte letzte Satz des § 3a Abs 1a UStG die Besteuerung des laufenden „Eigenverbrauchs“ (im Ausmaß der auf die private Verwendung entfallenden Kosten) unterbinden und stattdessen durch die ebenfalls mit BGBl I 2004/27 eingeführte Z 4 des § 12 Abs 3 UStG den Vorsteuerabzug, soweit er anteilig mit der privaten Verwendung iSd § 3a Abs 1a Z 1 UStG in Zusammenhang steht, ausschließen.

(25) Das BFG hat festgestellt, dass die revisionswerbende Partei die Liegenschaft im Jahr 2007 als Vermietungsobjekt erworben und bereits im Jahr 2007 für Zwecke der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung verwendet hat, auch wenn keine durchgehende Vermietung erreicht wurde, sondern auch Leerstandszeiten hingenommen werden mussten. Die Liegenschaft wurde im Jahr 2007 nicht von der revisionswerbenden Partei privat verwendet, es wäre also nach der Grundregel des § 3a Abs 1a UStG (Art 26 Abs 1 lit a MwStSyst-RL) keine „Eigenverbrauchsbesteuerung“ in Betracht gekommen. Aus der auf die private Verwendung iSd § 3a Abs 1a Z 1 UStG abstellenden Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 4 UStG war daher für das Jahr 2007 kein (anteiliger) Vorsteuerauschluss ableitbar.

(26) Das BFG ist im angefochtenen Erkenntnis zu der Beurteilung gelangt, dass im Jahr 2007 der Vorsteuerabzug für die in Rede stehende Liegenschaft uneingeschränkt und zur Gänze zu gewähren war. Diese Beurteilung erweist sich im Ergebnis als nicht rechtswidrig, wobei dahingestellt bleiben kann, ob für das Jahr 2007 die Regelung des § 12 Abs 3 Z 4 UStG idF BGBl I 2004/27 mit dem Unionsrecht vereinbar sein konnte (siehe dazu etwa Achatz, RFG 2006, 52, Pkt B).

(27) Im angefochtenen Erkenntnis hat das BFG auch die Feststellung getroffen, dass in den

Jahren ab 2008 (bis 2014) jährlich eine Privatnutzung iSd § 3a Abs 1a Z 1 UStG im Ausmaß von ca zwei Wochen pro Jahr stattgefunden hat. Dieser Feststellung wird in der Revision nicht entgegengetreten, die private Nutzung ist unstrittig. Unstrittig ist auch, dass im Jahr 2016 eine nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht steuerbefreite Veräußerung des Grundstücks erfolgte.

(28) Die Regelung des § 12 Abs 10a UStG stellt auf Grundstücke ab, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen (gemischt genutzte Grundstücke) und bei denen hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte (vgl auch AB 436 BlgNR 22. GP, 2). Das gegenständliche Vermietungsobjekt (Ferienhaus) wurde im Jahr 2007 zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet und berechnete zur Gänze zum Vorsteuerabzug; neben der unternehmerischen Nutzung wurde es – den unbestrittenen Feststellungen des BFG zufolge – in den Jahren ab 2008 (bis 2014) jährlich im Ausmaß von ca zwei Wochen auch nicht unternehmerisch genutzt. Damit sind alle Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs 10a UStG erfüllt.

(29) § 12 Abs 10a UStG und § 12 Abs 10 UAbs 3 und 4 UStG, jeweils idF vor dem 1. StabG 2012, sind gem § 28 Abs 38 Z 2 Satz 2 UStG auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen weiterhin anzuwenden, die – wie dies gegenständlich der Fall ist – Grundstücke betreffen, die der Unternehmer vor dem 1. 4. 2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, oder wenn bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke der Vertragsabschluss über die Vermietung (Nutzungsüberlassung) vor dem 1. 4. 2012 erfolgt.

(30) Der nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht steuerbefreite Verkauf des Ferienhauses im Jahr 2016 löste gem § 12 Abs 10 UStG eine Vorsteuerberichtigung aus, welcher gem § 12 Abs 10a UStG ein Berichtigungszeitraum von 19 Kalenderjahren zugrunde zu legen ist. Daraus ergibt sich, dass die durch die unecht steuerbefreite Veräußerung bewirkte Vorsteuerberichtigung nicht unter Zugrundelegung von – wie dies in der Umsatzsteuererklärung 2016 vorgenommen wurde – einem Zehntel, sondern unter Zugrundelegung von elf Zwanzigsteln zu errechnen ist. [...]

Anmerkung

§ 12 Abs 10a UStG wurde mit BGBl I 2004/27 parallel zur Änderung in § 3a Abs 1a UStG (Nichtsteuerbarkeit des Verwendungseigenverbrauchs eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks) und § 12 Abs 3 Z 4 UStG (Vorsteuerauschluss iZm dem Verwendungseigenverbrauch eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks) eingeführt (zu den Hintergründen siehe ua *Achatz*, UStG-Novelle 2004 contra *Seeling* – ein Versuch mit tauglichen Mitteln? RFG 2004, 52 ff; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴

[2011] § 12 Tz 321 f). Schon in den Materialien (AB 436 BlgNR 22. GP, 2) wurde der Regelung im Hinblick auf den in § 12 Abs 3 Z 4 UStG verankerten Ausschluss vom Vorsteuerabzug ein sehr eingeschränkter Anwendungsbereich attestiert: „Im Hinblick darauf, dass für den privat genutzten Teil eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks grundsätzlich kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe § 12 Abs 3 Z 4 UStG), wird der Verlängerung des Beobachtungszeitraums nur geringe Bedeutung zukommen.“ Ein Beispiel für einen möglichen Anwendungsbereich nannten die Materialien nicht. Die Literatur teilte die Ansicht zum eingeschränkten Anwendungsbereich und bezeichnete die Regelung des § 12 Abs 10a UStG zum Teil als „Sicherheitsnetz“ für den Fall, dass die mit 1. 5. 2004 eingeführte Regelung durch den EuGH als unionsrechtswidrig beurteilt würde (*Schuchter/Kollmann* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ [2021] § 12 Rz 501; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Tz 322, wonach die Vorschrift keinen Anwendungsbereich haben dürfte).

Ein möglicher Anwendungsbereich wurde in der Literatur (siehe *M. Mayr*, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von untergeordnet privat genutzten Grundstücken ab 1. 5. 2004, SWK 18/2013, 831 [835]; *Rößler/Schwab/Epply* in *Ecker et al*, UStG [71. Lfg, 2022] § 12 Rz 277/3) in der Folge bei untergeordneter (räumlicher) Privatnutzung von Betriebsgebäuden vor dem 1. 1. 2011 gesehen. Auch der VwGH ging für die Rechtslage vor dem 1. 1. 2011 davon aus, dass in einem Gebäude des Betriebsvermögens privat genutzte räumliche Teile von untergeordneter Bedeutung (unter ca 20 %) nicht von einer Vorsteuerauschlussregelung erfasst waren (siehe VwGH 20. 3. 2024, Ra 2022/15/0099, mit Hinweis auf VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0181; 22. 5. 2013, 2010/13/0067; 19. 3. 2013, 2010/15/0085; ebenso Rz 1919c UStR), wobei aber die private Nutzung untergeordneter Gebäudeteile zu einer Umsatzsteuerpflicht auf den Betrag der Kosten für diese Verwendung führte (vgl VwGH 14. 6. 2022, Ra 2020/15/0085; 28. 5. 2019, Ra 2018/15/0058 [keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes]; 27. 9. 2017, Ra 2015/15/0045). Mit 1. 1. 2011 kam es für diese bereits privat genutzten Teile nach Rz 1919c UStR zu einer Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 UStG und somit zu einer jährlichen negativen Vorsteuerberichtigung. Für solche Betriebsgebäude konnte sich ein Anwendungsbereich des § 12 Abs 10a UStG eröffnen, wenn die Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen im Unternehmen erstmals nach dem 30. 4. 2004 (§ 28 Abs 24 Z 3 UStG) und vor dem 1. 4. 2012 (§ 28 Abs 38 Z 2 UStG) erfolgte (siehe *M. Mayr*, SWK 18/2013, 831 [835]; *Rößler/Schwab/Epply* in *Ecker et al*, UStG [71. Lfg, 2022] § 12 Rz 277/6; Rz 2081 UStR).

Für Gebäude, die nicht dem Betriebsvermögen angehören, stand der Vorsteuerabzug bei untergeordneter Privatnutzung auch vor 2011 nach herrschender Ansicht nur für den unternehmerisch genutzten Teil zu (siehe *Rößler/Schwab/Epply* in *Ecker et al*, UStG [71. Lfg, 2022] § 12

Rz 277/5; Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG³, § 12 Rz 229b; M. Mayr, SWK 18/2013, 831 [831 f]; Arnoldi, Privatnutzung der in Bestand gegebenen Ferienwohnung und Vorsteuerabzug, ÖStZ 2017, 530 [532]; Rz 1919c UStR; VwGH 22. 5. 2013, 2010/13/0067; anderer Ansicht jedoch M. Mayr, Teilweise privat genutzte Ferienwohnungen – Rechtslage 2004 bis 2010 und ab 2011, ÖStZ 2015, 217 [218]). Die Änderung der Rechtslage ab 1. 1. 2011 führte hier dementsprechend zu keiner Vorsteuerkorrektur, eine Anwendung des § 12 Abs 10a UStG kam nicht in Betracht.

Im vorliegenden Fall geht es um eine vermietete Liegenschaft des Privatvermögens. Auch wenn das BFG davon ausging, „dass die in den Jahren 2008 bis 2014 vorgenommene private Nutzung der Liegenschaft im Ausmaß von jährlich ca zwei Wochen von Beginn an beabsichtigt gewesen sei“, beanstandete es den vollen Vorsteuerabzug anlässlich der Anschaffung im Jahr 2007 nicht. Der VwGH beurteilt dies nicht als rechtswidrig. Stand die Privatnutzung allerdings von vornherein fest, wäre mE auch nach damaliger Rechtslage bei einem Gebäude des Privatvermögens eine Kürzung der Vorsteuer auf Basis der geschätzten Privatnutzung zeitanteilig (geschätzte Tage der Privatnutzung/geschätzte Tage der unternehmerischen Nutzung) vorzunehmen gewesen (zur Rechtslage ab 1. 1. 2011 siehe auch Arnoldi, ÖStZ 2017, 530 [533]; BFG 11. 5. 2023, RV/3100093/2018). Allfällige Änderungen im Nutzungsausmaß in den Folgejahren wären durch entsprechende Vorsteuerkorrekturen zu berücksichtigen gewesen (siehe für die Rechtslage ab 1. 1. 2011 M. Mayr, ÖStZ 2015, 217 [219 ff]).

Das BFG führt an, in „den Folgejahren (ab 2008) sei die zu 100 % geltend gemachte Vorsteuer jedes Jahr auf Grundlage der tatsächlich erfolgten Privatnutzung anteilig berichtigt worden“. Ausführungen darüber, welcher Beobachtungszeitraum der Berichtigung der Vorsteuer zugrunde gelegt wurde, sind dem Erkenntnis nicht zu entnehmen. Sollte die laufende Korrektur auf Basis eines zehnjährigen Beobachtungszeitraums erfolgt sein, erscheint der Ansatz eines zwanzigjährigen Beobachtungszeitraums im Jahr der Veräußerung inkonsistent.

Nach den oa Ausführungen zur untergeordneten privaten Nutzung von Betriebsvermögen wäre (bei Übertragung dieser Sichtweise auf Gebäude des Privatvermögens) zudem bis 31. 12. 2010 ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch anzusetzen gewesen (siehe etwa auch UFS 8. 8. 2011, RV/0066-S/10, sowie BFG 28. 10. 2015, RV/6100341/2009 und RV/6100389/2008, zu einer zeitlich abwechselnden betrieblichen und privaten Nutzung), und (erst) ab 1. 1. 2011 hätte aufgrund der Gesetzesänderung eine anteilige jährliche Vorsteuerkorrektur unter Anwendung des § 12 Abs 10a UStG erfolgen müssen (siehe auch M. Mayr, ÖStZ 2015, 217 [218]).

Anzumerken ist auch, dass der VwGH im Rahmen der vorgenommenen Wortinterpretation nicht untersucht, welcher Bedeutungsinhalt der Wortfolge „hinsichtlich des nicht unternehme-

risch genutzten Teils“ in § 12 Abs 10a UStG beizumessen ist. Der Gesetzgeber hat hier mE eine räumliche Abgrenzung im Auge. In dem Sinne führen auch Ruppe/Achatz (UStG⁴, § 12 Tz 321) aus, dass es nicht gerechtfertigt wäre, „die Verlängerung auf Fälle anzuwenden, in denen lediglich eine vorübergehende unternehmensfremde Verwendung des unternehmerisch genutzten Grundstücksteils vorliegt oder in denen es zu einer Verringerung des unternehmerischen Nutzungsanteils kommt“. Nach anderer Ansicht von M. Mayr (ÖStZ 2015, 217 [218]), der allerdings in dem Beitrag abweichend von den UStR vor 1. 1. 2011 vom vollen Vorsteuerabzug auch bei untergeordnet privat genutzten Gebäuden des Privatvermögens ausgeht, ist § 12 Abs 10a UStG hingegen auch auf solche Fälle (allerdings auf jährlicher Basis infolge der Gesetzesänderung ab 1. 1. 2011) anzuwenden.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 30 Abs 3 EStG,
§ 30a Abs 2 EStG

immo aktuell 2025/2

Werbungskostenabzug bei Regelbesteuerungsoption

BFG 23. 12. 2024, RV/7102854/2024

[D]ie Geldbeschaffungskosten und die bis zur Veräußerung angefallenen Betriebskosten [sind im] Jahr des Veräußerungsgeschäfts als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen.

Sachverhalt: Der Beschwerdeführer veräußerte im Jahr 2021 einen Hälfteanteil an einer Liegenschaft, den er im Jahr 2018 erworben hatte. Laut den Feststellungen des BFG wurde die Liegenschaft weder privat noch betrieblich genutzt und auch nicht vermietet. Auf die Veräußerung wurde eine Immobilienertragsteuer in Höhe von 5.764 € einbehalten – dies entspricht etwa 30 % der Differenz zwischen den Anschaffungskosten (inklusive Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) und dem Veräußerungserlös.

Im Rahmen der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 beantragte der Beschwerdeführer erstmals die Regelbesteuerung für die private Grundstücksveräußerung. Dabei berücksichtigte er verschiedene Werbungskosten, insb Finanzierungskosten sowie Betriebskosten von der Anschaffung 2018 bis zur Veräußerung 2021. Daraus errechnete sich ein Werbungskostenüberschuss. Das BFG hatte in der Folge zu prüfen, inwieweit die geltend gemachten Ausgaben im Rahmen der Besteuerung der Grundstücksveräußerung als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Rechtliche Beurteilung: [...] Fraglich war vor dem BFG, ob bei Ermittlung des Ergebnisses aus der Veräußerung eines Grundstücks eine Bankbearbeitungsgebühr (iZm der Kreditaufnahme) sowie Betriebskosten (für die Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung der Liegenschaft) als Abzugsposten berücksichtigt werden können.

Das Finanzamt bestreitet dies mit der Begründung, dass diese Kosten keine abzugsfähigen Anschaffungskosten darstellen würden [...].

Gem § 29 Z 2 EStG sind Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sonstige Einkünfte

iSd § 2 Abs 3 Z 7 EStG. Dabei handelt es sich gem § 30 Abs 1 EStG um Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Als Einkünfte ist gem § 30 Abs 3 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung aufgrund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gem § 30c EStG anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG zu vermindern.

[...]

Gem § 30a Abs 2 EStG kann anstelle des besonderen Steuersatzes von 30 % auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt (oder widerrufen) werden (zB BFG 4. 12. 2018, RV/7101225/2014).

Gem § 20 Abs 2 TS 3 EStG idF des StRefG 2015/16, BGBl I 2015/118, dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG tatsächlich angewendet wird. § 20 Abs 2 leg cit wurde dahingehend angepasst, dass für die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften aus der Grundstücksveräußerung stehen, auf die tatsächliche Anwendung des besonderen Steuersatzes gem § 30a Abs 1 EStG abgestellt wird. Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption wird der Abzug solcher Aufwendungen und Ausgaben durch § 20 Abs 2 TS 3 EStG nicht mehr ausgeschlossen (siehe ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 16; Rz 6666 EStR; siehe auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁴ [2021] § 30 Rz 63 und § 30a Rz 9).

Ist der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 3 oder 4 [EStG] nicht anwendbar, sind Werbungskosten abzugsfähig. Auch § 30 Abs 3 EStG schließt den Abzug von Werbungskosten ungeachtet der Textierung des ersten Satzes, in dem Werbungskosten nicht ausdrücklich genannt werden, nicht aus (siehe dazu näher Kanduth-

Kristen/Kampitsch, ÖStZ 2017, 504 ff), sodass Werbungskosten im Fall einer Regelbesteuerungsoption abzugsfähig sind (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁴, § 30 Rz 63 sowie § 30a Rz 9). Dieser Auslegung folgt im Übrigen auch die Verwaltungsübung (vgl Rz 6666 EStR).

Abzugsfähige Werbungskosten sind grundsätzlich nach dem Abflussprinzip zu erfassen. Das Abflussprinzip wird allerdings insofern durchbrochen, als auch in den Vorjahren abgeflossene Werbungskosten (wie etwa Finanzierungskosten) im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen sind, soweit sie nicht bereits früher bei einer anderen Einkunftsquelle – etwa bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – zu berücksichtigen waren und sie auch nicht privaten Wohnzwecken iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG zuzuordnen sind (VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0114).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 16. 11. 1993, 93/14/0125, welches die vormalig in § 30 EStG geregelten Spekulationsgeschäfte zum Gegenstand hatte, Folgendes zum Ausdruck gebracht (der Fall betraf die Veräußerung einer Wohnung):

„Wie Hofstätter/Reichel zutreffend erkennen, hat der Gesetzgeber in § 30 Abs 4 Satz 2 EStG eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich zum Ziel gehabt ([...]).

Diese Absicht strahlt auf den Werbungskostenbegriff des § 30 Abs 4 EStG aus. Auch wenn Spekulationsgeschäfte gem § 30 Abs 1 Z 1 EStG Veräußerungsgeschäfte sind, so zeigt § 30 Abs 4 EStG, dass für den Ansatz der Einkünfte Vorgänge von der Anschaffung des Spekulationsobjekts bis zu seiner Veräußerung Berücksichtigung zu finden haben. Dies naturgemäß nur insoweit, als diese mit Kosten verbundenen Vorgänge im ausschließlichen oder doch überwiegenden Zusammenhang mit dem Gesamtvorgang des Spekulationsgeschäfts stehen. Dieses Geschäft erschöpft sich nämlich nicht im Verkauf, sondern setzt die Anschaffung und Erhaltung des schließlich veräußerten Objekts voraus. Zu den Werbungskosten iSd § 30 Abs 4 EStG zählen daher im Hinblick auf § 16 Abs 1 EStG nicht nur Ausgaben (Kosten) verursachende Vorgänge, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stehen, sondern auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjekts und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, ohne die also – wie es im § 16 Abs 1 EStG heißt – die Einnahmen, die schließlich aus der Veräußerung fließen, nicht zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten gewesen wären. Darunter fallen die Schuldzinsen für das zur Anschaffung des Spekulationsobjekts aufgenommene Fremdgeld ebenso wie die Ausgaben, die notwendig sind, um das Spekulationsobjekt bis zur Veräußerung im Vermögen des Steuerpflichtigen zu be- und erhalten.

Da im Beschwerdefall die Wohnung ausschließlich zum ehesten Weiterverkauf erworben und diesem Vorhaben auch tatsächlich entspro-

chen wurde, die Wohnung also keiner anderen Einkunftsquelle oder abzugsschädlichen Zwecken gem § 20 Abs 1 EStG diene, handelt es sich bei den Schuldzinsen und bei den laufenden Betriebskosten für die Wohnung um Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus dem Spekulationsgeschäft und damit um Werbungskosten iSd § 30 Abs 4 EStG.

Aus dieser Vorschrift folgt auch, dass in Abweichung vom Grundsatz des § 19 Abs 2 EStG die Ausgaben nicht im Kalenderjahr, in dem sie geleistet wurden, abzusetzen, sondern im Jahr des Veräußerungsgeschäfts hinsichtlich des gesamten Spekulationszeitraums zu berücksichtigen sind.“

In Anbetracht dieser Ausführungen waren auch im hier vorliegenden Beschwerdefall die Geldbeschaffungskosten und die bis zur Veräußerung angefallenen Betriebskosten im Streitjahr (Jahr des Veräußerungsgeschäfts) als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen.

Den Ausführungen des Finanzamts in der Stellungnahme vom 31. 10. 2024, wonach die Bearbeitungsgebühr und die Betriebskosten keine abzugsfähigen Anschaffungskosten darstellen würden, ist zwar beizupflichten. Dessen ungeachtet sind die genannten Aufwendungen aber als Werbungskosten im oa Sinne anzuerkennen. [...]

Anmerkung

Wie das BFG bereits im Jahr 2018 (BFG 17. 1. 2018, RV/3101087/2017) in Umsetzung der Rechtsprechung des VfGH (30. 11. 2017, G 183/2017) entschieden hat, sind Fremdfinanzierungsaufwendungen, die nicht auf Zeiträume der privaten Nutzung entfallen oder bereits bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht wurden, im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen abzugsfähig. Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH zu Spekulationsgeschäften (zB wie vom BFG zitiert VwGH 16. 11. 1993, 93/14/0125), welche nach VwGH 11. 12. 2019, Ro 2019/13/0035 (dazu *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2020/6, 25), auf die Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen zu übertragen ist, ist bei der Besteuerung von Veräußerungsgeschäften des Privatvermögens (Spekulationsgeschäfte, private Grundstücksveräußerungen) das strenge Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG nur eingeschränkt zur Anwendung zu bringen. Dementsprechend waren die Fremdkapitalzinsen vom Zeitraum der Anschaffung (2018) bis zur Veräußerung (2021), sohin für vier Jahre, als Werbungskosten abzugsfähig, wenngleich sie natürlich nicht im Jahr 2021, sondern im jeweils betroffenen Jahr geleistet wurden.

Neben den Fremdkapitalzinsen ließ das BFG die Kreditbearbeitungsgebühr (welche für die Aufnahme der Fremdmittel für die Anschaffung geleistet wurde) als Werbungskosten zum Abzug zu. Denn den gem § 16 Abs 1 Z 1 EStG

als Werbungskosten abzugsfähigen „Schuldzinsen“ wird ein weites Verständnis zugrunde gelegt; es fallen darunter jegliche Entgelte für die Kapitalnutzung, dementsprechend – neben den laufenden Zinsen – auch die Kreditbearbeitungsgebühr, Verzugszinsen, Wertsicherungsbeträge, Bereitstellungs zinsen, Bereitstellungsprovisionen, ein Damnum/Disagio, Diskontspesen und Kurssicherungskosten (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 16 Tz 23, mwN zur Judikatur von BFH und VwGH).

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (16. 11. 1993, 93/14/0125) wurden gleichermaßen die auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung entfallenden Betriebskosten als Werbungskosten zum Abzug zugelassen (so auch *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Werbungskostenabzug bei privaten Grundstücksveräußerungen, ÖStZ 2017, 502 [507]).

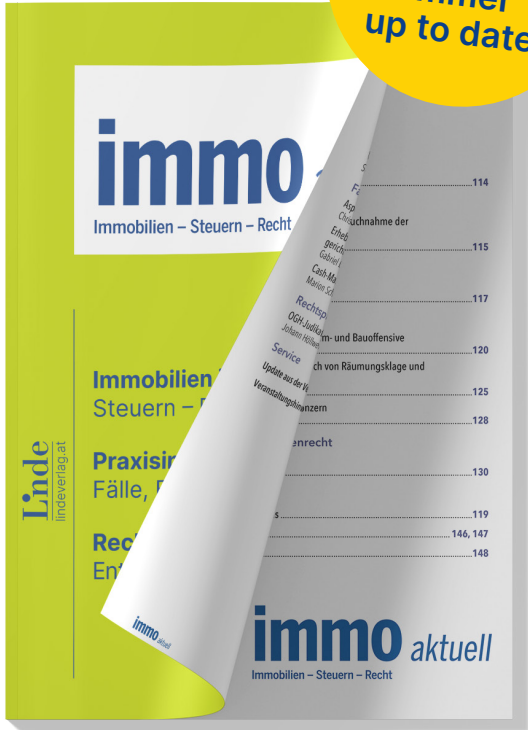
Wesentliches Kriterium für den Werbungskostenabzug ist die Feststellung, dass die Liegenschaft über den gesamten Zeitraum weder privat (dann wäre ein Abzug gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG ausgeschlossen) noch zur betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünfteerzielung genutzt wurde (dann wären die Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei der entsprechenden Einkunftsart zu berücksichtigen gewesen, vgl VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0114). Bei wechselnden Nutzungsarten (zuerst keine, dann private Nutzung) kommt dem Abflusszeitpunkt der entsprechenden Aufwendungen für die Frage der Berücksichtigung als Werbungskosten mE entscheidende Bedeutung zu: Jene Werbungskosten, die im Zeitraum der privaten Nutzung geleistet werden (etwa Betriebskosten, Fremdkapitalzinsen), sind bei einer nachfolgenden Veräußerung und Ausübung der Regelbesteuerungsoption gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG nicht abzugsfähig. Dies betrifft unter Umständen auch eine Kreditbearbeitungsgebühr, die typischerweise bei Kreditaufnahme bezahlt wird. Wenngleich diese wirtschaftlich für die gesamte Laufzeit der Fremdkapitalaufnahme geleistet wird, ist diese bei Anfallen im Zeitraum der Privatnutzung auch bei späterer steuerpflichtiger Veräußerung mit Regelbesteuerungsoption nicht als Teil der Werbungskosten abzugsfähig (auch nicht teilweise), weil eine Verteilungsregel wie in § 6 Z 3 EStG im außerbetrieblichen Bereich fehlt (vgl BFG 7. 10. 2024, RV/7102760/2024, und entsprechend zu grundsätzlich verteilungspflichtigen, aber im Zeitraum der Privatnutzung angefallenen Instandsetzungsaufwendungen auch *Kampitsch*, immo aktuell 2020/52, 296 [298], im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; aufgrund der expliziten Anordnung in § 30 Abs 3 EStG sind auf die Zeiträume der Privatnutzung entfallende Instandsetzungsaufwendungen jedoch auch bei Anwendung des Sondersteuersatzes bei Ermittlung des Überschusses aus privaten Grundstücksveräußerungen abzugsfähig).

Andreas Kampitsch

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Immobilien | Steuern | Recht

Immobilien im Fokus

Steuern – Recht – Wirtschaft

Praxisinformationen

Fälle, Branchennews, Updates

Rechtsprechung & Anmerkungen

Entscheidungen des OGH, VwGH, BFG

shop.lindeverlag.at/immo-aktuell

