

7. Jahrgang / April 2025 / Nr. 2

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

Linde
www.lindeverlag.at

Öko-Zuschlag

Ökologische Sanierung von Wohngebäuden

Mietpreisbremse

Fortsetzung für Kategorie- und Richtwertmietzinse

Wertsicherungsklauseln

Neue OGH-Entscheidung in einem Individualverfahren

Gebäudezertifizierungen

Einfluss auf Hotelinvestments

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von OGH und VwGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG, § 28 EStG immo aktuell 2025/9

Keine Anerkennung einer „Substanzabgeltung“ mangels Fremdüblichkeit

VwGH 20. 1. 2025, Ra 2023/13/0180

Ist [...] die vertragliche Grundlage für die Zahlungen der Revisionswerberin an ihren Sohn als nicht fremdüblich anzusehen – insb aufgrund der Tatsache, dass die entsprechende Vereinbarung mehrere Jahre nach Übertragung der Liegenschaften durch die Revisionswerberin unter Einräumung („Zurückbehaltung“) des Fruchtgenussrechts abgeschlossen wurde (eine Beurteilung, die sich auf dem Boden der bisherigen Rechtsprechung des VwGH bewegt; vgl VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021; vgl dazu etwa auch Zorn, RdW 2024, 716) –, stellt sich die Frage nach der ertragsteuerlichen Anerkennung einer „Substanzabgeltung“ von vornherein nicht.

Sachverhalt (vgl Kampitsch, immo aktuell 2023/40, 252, zur vorgängigen BFG-Entscheidung): Die Revisionswerberin 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 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 vollständig verwehrt.

Die nunmehr an den VwGH erhobene außerordentliche Revision wies dieser mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zurück.

Rechtliche Beurteilung: [...] Im vorliegenden Revisionsfall ist ausschließlich die Frage strittig, ob die Revisionswerberin die im Jahr 2017 an ihren Sohn geleisteten Zahlungen für „Substanzabgeltung“ als Werbungskosten im Rahmen der

von ihr erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – von im zivilrechtlichen Eigentum ihres Sohnes stehenden Liegenschaften, an denen sie ein Fruchtgenussrecht hatte – geltend machen kann.

Das BFG hat diese Zahlungen nicht als Werbungskosten eingestuft, und zwar einerseits, weil die Zahlungen als Ausgaben für die Wertminderung der betreffenden Liegenschaften (Gebäude) anzusehen seien und derartige Ausgaben gem § 16 Abs 1 EStG nur in der Form der – der Revisionswerberin nicht zustehenden – Absetzung für Abnutzung (AfA) abzugsfähig seien, andererseits (alternativ) aber auch, weil die vertragliche Grundlage für diese Zahlungen – die Vereinbarung vom Dezember 2016 – nicht fremdüblich sei.

Die Revisionswerberin wendet sich in der Zulässigkeitsbegründung nicht gegen diese beiden Begründungsstränge des BFG. Sie behauptet weder, dass die geleisteten Zahlungen nicht als Ausgaben für die Wertminderung der Liegenschaften anzusehen seien, noch, dass die Vereinbarung vom Dezember 2016 entgegen der Beurteilung des BFG doch fremdüblich ausgestaltet sei. Ebenso wenig behauptet sie, wirtschaftliche Eigentümerin der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften – und damit zur Geltendmachung der AfA berechtigt – zu sein.

Ist aber die vertragliche Grundlage für die Zahlungen der Revisionswerberin an ihren Sohn als nicht fremdüblich anzusehen – insb aufgrund der Tatsache, dass die entsprechende Vereinbarung mehrere Jahre nach Übertragung der Liegenschaften durch die Revisionswerberin unter Einräumung („Zurückbehaltung“) des Fruchtgenussrechts abgeschlossen wurde (eine Beurteilung, die sich auf dem Boden der bisherigen Rechtsprechung des VwGH bewegt; vgl VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021; vgl dazu etwa auch Zorn, RdW 2024, 716) –, stellt sich die Frage nach der ertragsteuerlichen Anerkennung einer „Substanzabgeltung“ von vornherein nicht. Der von der Revisionswerberin als Zulassungsgrund angeführte Umstand der fehlenden Rechtsprechung des VwGH zur „Substanzabgeltung“ kann daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung begründen.

Die Revisionswerberin trägt in der Zulässigkeitsbegründung unter der Überschrift „a) Streitpunkt 1: Gebäude-AfA I“ umfangreich vor, weshalb die angefochtene Entscheidung ihrer Ansicht nach im Hinblick auf die „AfA-Frage“ (bzw „Gebäude-AfA“ oder „AfA-Berechtigung“) rechtswidrig sei. Darin erblickt sie im Wesentlichen Verfahrensfehler des BFG (Feststellungsmängel, Aktenwidrigkeit) und macht einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gel-

tend. Mit diesen Ausführungen kann die Revisionswerberin allerdings schon deshalb keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung aufzeigen, weil die „Gebäude-AfA“ gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG – wie vom BFG zutreffend dargelegt – nach der Rechtsprechung des VwGH nur dem wirtschaftlichen Eigentümer zusteht (vgl etwa VwGH 30. 6. 2022, Ro 2021/15/0004; 6. 11. 1991, 91/13/0074, jeweils mwN; vgl auch *Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 7 Tz 10, sowie *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [21. Lfg] § 16 Tz 143). Gegen die Beurteilung des BFG, sie sei nicht wirtschaftliche Eigentümerin der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften, wendet sich die Revisionswerberin, wie bereits ausgeführt, aber nicht.

Soweit die Revisionswerberin mehrfach ins Treffen führt, das BFG sei (hinsichtlich der Zahlungen für Substanzabgeltung) von der Beschwerdeentscheidung des Finanzamts abgewichen – es habe diese „ausgeblendet oder übersprungen und solcherart die mit dem Finanzamt außer Streit gestellte AfA wieder zum Thema gemacht“ – und die angefochtene Entscheidung sei (offenbar) ihrer Ansicht nach schon deshalb rechtswidrig, scheint sie zu übersehen, dass gem § 279 Abs 1 BAO das Verwaltungsgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden hat und berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Unter der Überschrift „b) Streitpunkt 2: Substanzabgeltung“ der Zulässigkeitsbegründung wendet sich die Revisionswerberin gegen die Anwendung des Abzugsverbots gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG durch das BFG und macht in diesem Zusammenhang einen Verstoß gegen das Überraschungsverbot geltend. Das BFG hat die von der Revisionswerberin geleisteten Zahlungen allerdings nicht aufgrund des genannten Abzugsverbots nicht als Werbungskosten anerkannt, sondern tragend (ua) „bereits mangels Fremdüblichkeit“.

In der Revision werden somit insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gem § 34 Abs 1 VwGG zurückzuweisen. [...]

Anmerkung

Die Zurückweisung der Revision überrascht angesichts der Vorjudikatur (VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0021, immo aktuell 2019/25, 115 [*Kanduth-Kristen*]) nicht (so schon *Kampitsch*, immo aktuell 2023/40, 252 [254], zur Entscheidung des BFG in diesem Fall). Das BFG hatte die Anerkennung der „Substanzabgeltung“ vor allem auch deshalb versagt, weil die entspre-

chende Vereinbarung nachträglich (Jahre nach Übertragung der Liegenschaften unter Vorbehalt des Fruchtgenusses) abgeschlossen wurde und ihr daher die Fremdüblichkeit fehlte. *Zorn* (RdW 2025, 211) verdeutlicht diese Überlegung pointiert wie folgt: „Warum sollte eine Person, die als Fruchtgenussberechtigte Inhaberin einer unangreifbaren Rechtsposition ist, nachträglich freiwillig die Verpflichtung zu Zahlungen übernehmen?“ Während das BFG erkennen ließ, dass es der von den EStR in Rz 113a beim Vorbehaltsfruchtgenuss anerkannten Substanzabgeltung – sei sie auch fremdüblich in zeitlicher Nähe und iZm der Liegenschaftsübertragung unter Einräumung/Vorbehalt des Fruchtgenusses vereinbart worden – generell ablehnend gegenübersteht (die Anerkennung der Zahlungen als Werbungskosten wurde seitens des BFG auch deshalb verneint, weil diese Zahlungen Ausgaben für die Wertminderung der betreffenden Liegenschaften darstellten, diese aber nur im Rahmen der Absetzung für Abnutzung iSd § 16 Abs 1 Z 8 EStG als Werbungskosten geltend gemacht werden können), äußert der VwGH sich zu dieser Frage nicht. Die Frage, ob Zahlungen für Substanzabgeltung beim Fruchtgenussberechtigten überhaupt Werbungskosten darstellen können, bleibt daher späteren Entscheidungen vorbehalten.

Andreas Kampitsch

§ 2 Abs 3 UStG, § 12 UStG immo aktuell 2025/10

Kein Vorsteuerabzug aus weiterverrechneten Kosten iZm der Errichtung eines öffentlichen Kreisverkehrs durch eine KöR

VwGH 29. 1. 2025, Ra 2023/15/0116

Auftraggeber und Leistungsempfänger der Bauleistungen war allein das Land. Auch wenn über die Errichtung dieser Verkehrsfläche eine Finanzierungsvereinbarung des Landes mit ua dem Revisionswerber hinsichtlich der anteiligen Übernahme von Kosten geschlossen wurde, so liegt auch hier keine Leistung gegen Entgelt vor. Der Nutzen für den Revisionswerber aus der Errichtung der Verkehrsfläche resultiert aus der Möglichkeit der Benützung dieser Anlagen. Diese Möglichkeit wurde aber hoheitlich eingeräumt [...]. Damit scheidet ein Vorsteuerabzug des Revisionswerbers nach der Rechtsprechung [...] insoweit aus.

Sachverhalt: Der Revisionswerber erzielte im strittigen Zeitraum – nach den Feststellungen des BFG – ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Am 20. 3. 2009 wurde zwischen dem Land Oberösterreich und acht weiteren Vertragspartnern, darunter dem Revisionswerber, eine Vereinbarung über die Errichtung eines Kreisverkehrs abgeschlossen. Durch die Errichtung des Kreisverkehrs wären die (privaten) Vertragsparteien (darunter eine Tankstellenbetreiberin) besser an das öffentliche Straßennetz angebunden, wodurch ein wirtschaftliches

Interesse an der Errichtung eines Kreisverkehrs begründet sei.

Das Land Oberösterreich sei zu 100 % Eigentümerin dieser öffentlichen Verkehrsfläche und werde für das Projekt der Errichtung des Kreisverkehrs als Bauherr (Auftraggeber) auftreten, die Bauleitung übernehmen und Leistungen an Fremdfirmen nach dem Vergaberecht vergeben. Auch die künftige Erhaltung der Straße obliege dem Land.

Von den Vertragsparteien werde eine (private) Vertragspartei als Konsortialführer bestimmt, auf den die Rechnungen auszustellen seien. Seine Aufgabe sei es, die Errichtung des Kreisverkehrs gemeinsam mit dem Land zu organisieren, koordinieren und überwachen sowie die Bezahlung der Rechnungen zu besorgen. Die vom Konsortialführer bezahlten Errichtungskosten würden durch Weiterverrechnung im Verhältnis der (ursprünglichen) Vorauszahlungen zwischen den finanzierenden (privaten) Vertragsparteien (mit Ausnahme des Landes Oberösterreich) aufgeteilt. Dem Revisionswerber wurde als „*Vorauszahlung der anteiligen Errichtungskosten*“ vom Konsortialführer am 24. 4. 2009 ein Betrag iHv 25.854 € (netto, zzgl 20 % Umsatzsteuer) unter gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Das BFG versagte dem Revisionswerber mit Erkenntnis vom 16. 8. 2022, RV/5100258/2013, im Instanzenzug den Vorsteuerabzug für den in Rechnung gestellten Kostenbeitrag (Finanzierungsbeitrag) und begründete dies wie folgt:

Die Frage der Entrichtung der Vorauszahlungsbeiträge sei getrennt von der Abrechnungsfrage der Baufirmen mit ihrem Auftraggeber, dem Land Oberösterreich und seinem Konsortialführer, zu beurteilen.

Die ständige Rechtsprechung bestimmt den Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung iSd zivilrechtlichen Betrachtungsweise als diejenige Person, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liege, berechtigt oder verpflichtet sei, auch wenn ein Dritter den Aufwand trage oder den effektiven Nutzen der Leistung letztlich empfangt.

Leistungsempfänger sei somit regelmäßig der Auftraggeber oder der Besteller einer Leistung. Nach Ansicht des BFG sei der Kosten- bzw Finanzierungsbeitrag des Revisionswerbers als Entgelt von dritter Seite und eben nicht als direktes Leistungsentgelt einzustufen. Diese Sichtweise gelte auch dann, wenn die Finanzierungsbeiträge wirtschaftlich betrachtet „*Infrastrukturkostenbeiträge*“ darstellten. Die Baufirma sei Auftragnehmer und der Dritte (als Mitfinanzierer, hier: Revisionswerber) sei nicht Teil des Leistungsaustauschs mit dem Land Oberösterreich. Dies gelte auch dann, wenn – wie hier – ein „*Errichtervertrag*“ abgeschlossen werde. Durch die „*Eingliederung in einen Errichtervertrag*“ als einen zivilrechtlichen Vertrag werde steuerlich keine Empfängergemeinschaft beim Revisionswerber begründet, auch wenn nach dem Wortlaut der Vereinbarung eine Vorsteuerabzugsberechtigung intendiert gewesen sei. Der Revisionswerber sei demnach nicht in den Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Baufirmen und dem Land Oberösterreich als Auftraggeber eingebunden worden. Folglich könne auch die Zahlung, die die Baufirma „*erreiche*“, nicht als Leistungsaustausch mit

dem Revisionswerber gewertet werden. Die Bauunternehmer führten für ihren Auftraggeber, das Land Oberösterreich, eine Leistung zu öffentlichen Zwecken aus. Die Benützung des Kreisverkehrs stehe allen Verkehrsteilnehmern offen. Auch der Revisionswerber könne als Privatperson den neu errichteten Kreisverkehr nützen; Vorteile seien zudem nicht nur für den Unternehmer (für die Tankstelle) und dessen Kunden, sondern beispielsweise auch für die Lieferanten des Unternehmers entstanden.

Die private Errichtergemeinschaft könne im Revisionsfall nicht als Bauherrin betrachtet werden. Der Revisionswerber sei durch seinen Finanzierungsbeitrag „*weder zum kleinen noch zum großen Auftraggeber (bzw Bauherrn)*“ geworden. Es sei auch kein eigenständiger Übertragungsakt an das Land Oberösterreich – nach Fertigstellung des Kreisverkehrs – erforderlich gewesen. Bei der gegebenen Sachlage liege vielmehr eine Kostengemeinschaft von neun Vertragspartnern zur Finanzierung eines Verkehrsprojekts auf einer öffentlichen Verkehrsfläche im Eigentum des Landes Oberösterreich vor. Diese Kostengemeinschaft zeichne sich dadurch aus, dass jeder Vertragspartner eine Zusage zur Übernahme einer finanziellen Leistung abgebe und sich dadurch einen wirtschaftlichen Vorteil erhoffe. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich um durchlaufende Posten. Die Tätigkeit des Konsortialführers sei nach Ansicht des Gerichts keine gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit. Wenn jemand nur in Erfüllung vertraglicher oder satzungsmäßigen Verpflichtungen tätig werde, handle es sich um keine unternehmerische Tätigkeit, wenn dabei nicht eigenständige Leistungen erbracht würden, so beispielweise bei einem Verein an dessen Mitglieder (Hinweis auf VwGH 3. 11. 1986, 86/15/0003). Da diese Kostengemeinschaft keine Leistungen im Wirtschaftsleben an Dritte erbringe, könne sie auch nicht als Unternehmerin betrachtet werden, weil sie nicht nach außen in Erscheinung trete. Auch hier sei die zivilrechtliche Vereinbarung als reiner Innenfinanzierungsvertrag zu sehen. Die Einhebung der Kostenbeiträge auf Basis einer zivilrechtlichen Vereinbarung (hier: Finanzierungsvereinbarung) durch den Konsortialführer könne dem Revisionswerber keinen Vorsteuerabzug verschaffen.

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH sei auch das Verhältnis der Leistungspartner zueinander, also des Leistenden und des Leistungsempfängers im jeweiligen Leistungsaustausch, zu prüfen. Demnach seien Ausgangsumsatz und Eingangsumsatz zu vergleichen. Das alleinig zu beurteilende Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Land Oberösterreich als Auftraggeber und Leistungsempfänger und den Baufirmen als Leistenden andererseits müsse von der bloßen Finanzierungsfrage (Innenverhältnis der Finanzierungspartner) getrennt werden. Vor diesem Hintergrund könne die in der Rechnung des Konsortialführers vom 24. 4. 2009 ausgewiesene Umsatzsteuer beim Revisionswerber keinen Anspruch auf Vorsteuer bewirken.

Dem vom Revisionswerber unter Hinweis insb auf das EuGH-Urteil vom 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, C-528/19, vorgebrachten Argument, es liege bei der gegenständlichen Sachlage ein „*direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit den in der Folge erzielten Einkünften aus Vermietung*“

und Verpachtung“ vor, sei aus Sicht des BFG Folgendes entgegenzuhalten: Es möge zutreffen, dass die Errichtung des Kreisverkehrs iZm der Betriebsanlagen-genehmigung für die Tankstelle gestanden habe. Allerdings wäre der Kreisverkehr auch dann errichtet worden, wenn etwa der Finanzierungsbeitrag des Revisionswerbers nicht erfolgt wäre, weil dann – wie auch im Falle zweier anderer Vertragspartner – die Tankstellenbetreiberin dessen Finanzierungsbeitrag übernommen hätte. Das Interesse der Tankstellenbetreiberin sei zu groß gewesen, als dass sie – im Fall der finanziellen Nichtbeteiligung des Revisionswerbers – auf ihren künftigen Betrieb verzichtet hätte. Die wirtschaftliche Tätigkeit (hier: Vermögensverwaltung des Revisionswerbers) wäre aber (im Fall der Finanzierungsübernahme durch die Tankstellenbetreiberin) auch in weiterer Folge möglich gewesen. Selbst wenn der Kreisverkehr nicht errichtet worden wäre, hätte der Revisionswerber auch weiterhin die bisherigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung („wirtschaftliche Tätigkeit“) erzielt. Von der „Unerlässlichkeit“ iSd Rts *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG* könne daher nicht die Rede sein.

Gegen dieses BFG-Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision an den VwGH. Zu deren Zulässigkeit bringt der Revisionswerber vor, das BFG sei von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen, insb vom Erkenntnis vom 30. 4. 2015, 2013/15/0195, betreffend Errichtung und Finanzierung einer Autobahnauffahrt durch Anlieger, denen der Vorsteuerabzug gewährt worden sei, sowie vom gleichgelagerten Erkenntnis vom 19. 12. 2013, 2009/15/0137.

Würden die Grundsätze dieser Entscheidung auf den vorliegenden Sachverhalt angewendet werden, hätte man zu dem Ergebnis kommen müssen, dass die Leistung in der Errichtung des Kreisverkehrs liege. Das Entgelt für diese Leistung (Herstellung) bestehe in den vom Revisionswerber und den übrigen Tankstelleneigentümern geleisteten Kostenbeiträgen, und zwar unabhängig von einer Bestellung eines Konsortialführers, da die Mittelaufbringung vom Revisionswerber und den übrigen Anliegern erfolgt sei. Sämtliche Vertragsparteien haben ihr wirtschaftliches Interesse an der Errichtung des Kreisverkehrs in der Vereinbarung vom 20. 3. 2009 (siehe oben) beurkundet.

Zudem würde ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Arbeiten zum Bau des in Rede stehenden Kreisverkehrs und der gesamten mit der Vermietung des Grundstücks für einen Tankstellenbetrieb in Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Urteils des EuGH vom 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, C-528/19, eindeutig vorliegen. Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, dass eine Betriebsgenehmigung für eine Tankstelle nicht ohne Errichtung des Kreisverkehrs erteilt worden sei.

Der Revisionswerber brachte des Weiteren das Argument vor, das BFG habe eine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften begangen, weil es entgegen der bisher ergangenen Rechtsprechung (Verweis auf VwGH 30. 4. 2015, 2013/15/0195) die durch die Errichtung des Kreisverkehrs in der Folge mögliche Vermietung an einen Tankstellenbetrieb eingetretene Wertsteigerung des Grundstücks und

den damit einhergehenden wirtschaftlichen Nutzen nicht festgestellt habe.

Rechtliche Beurteilung: [...] (12) Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan. [...]

(16) Gem § 2 Abs 3 UStG sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Erfolgt eine Straßenerrichtung oder Straßenerhaltung auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen, ist sie als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren. Vom Straßenerhalter geführte Bauhöfe (bzw Straßemeistereien) erfüllen mit ihren Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Straßenverwaltung (zB Straßenreinigung, Straßeninstandhaltung, Schneeräumung und Streudienste) hoheitliche Aufgaben (vgl VwGH 8. 9. 2021, Ro 2020/15/0011, mwN).

(17) Der gegenständliche Kreisverkehr wurde – nach den Feststellungen des BFG – vom Land Oberösterreich (einer Körperschaft des öffentlichen Rechts) auf öffentlichem Grund errichtet. Auftraggeber und Leistungsempfänger der Bauleistungen war allein das Land. Auch wenn über die Errichtung dieser Verkehrsfläche eine Finanzierungsvereinbarung des Landes mit ua dem Revisionswerber hinsichtlich der anteiligen Übernahme von Kosten geschlossen wurde, so liegt auch hier keine Leistung gegen Entgelt vor. Der Nutzen für den Revisionswerber aus der Errichtung der Verkehrsfläche resultiert aus der Möglichkeit der Benützung dieser Anlagen. Diese Möglichkeit wurde aber hoheitlich eingeräumt (vgl § 11 Oö Straßengesetz). Damit scheidet ein Vorsteuerabzug des Revisionswerbers nach der Rechtsprechung (vgl zu einer dem Revisionsfall vergleichbaren Fallkonstellation bereits VwGH 8. 9. 2021, Ro 2020/15/0011, mwN) insoweit aus.

(18) Soweit der Revisionswerber sich auf das Urteil des EuGH vom 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, C-528/19, bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass im Revisionsfall – nach den von der Revision unbestrittenen Feststellungen des BFG – allein das Land Oberösterreich selbst Auftraggeberin und Leistungsempfängerin der Bauleistungen gewesen ist. Das Land sei für das Projekt als Bauherr aufgetreten, habe die Bauleistung übernommen und die Leistungen an Fremdfirmen nach Vergaberecht vergeben. Nur mit ihm habe ein Leistungsverhältnis der Bauunternehmen bestanden. Der (private) Konsortialführer sei lediglich im Innenverhältnis der Finanzierungsgemeinschaft tätig gewesen und selbst nicht unternehmerisch aufgetreten. Gegen die dieser Schlussfolgerung zugrunde liegenden Feststellungen hat sich die Revision nicht gewandt. Damit ist die revisionsgegenständliche Sachlage aber nicht mit der Fallkonstellation des zitierten EuGH-Urteils vergleichbar und bestehen auch keine Anhalts-

punkte für einen der revisionsgegenständlichen Rechnung des Konsortialführers an den Revisionswerber zugrunde liegenden Leistungsaustausch zwischen diesen.

(19) In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. [...]

Anmerkung

Der Kreisverkehr wurde vom Land Oberösterreich (Körperschaft des öffentlichen Rechts, kurz: KöR) als alleinigem Auftraggeber und Leistungsempfänger der ausgeführten Bauleistungen auf öffentlichem Grund errichtet. KöR sind gem § 2 Abs 3 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Die Errichtung sowie die Erhaltung einer Straße auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen sind als hoheitliche Tätigkeit einzustufen (vgl VwGH 8. 9. 2021, Ro 2020/15/0011).

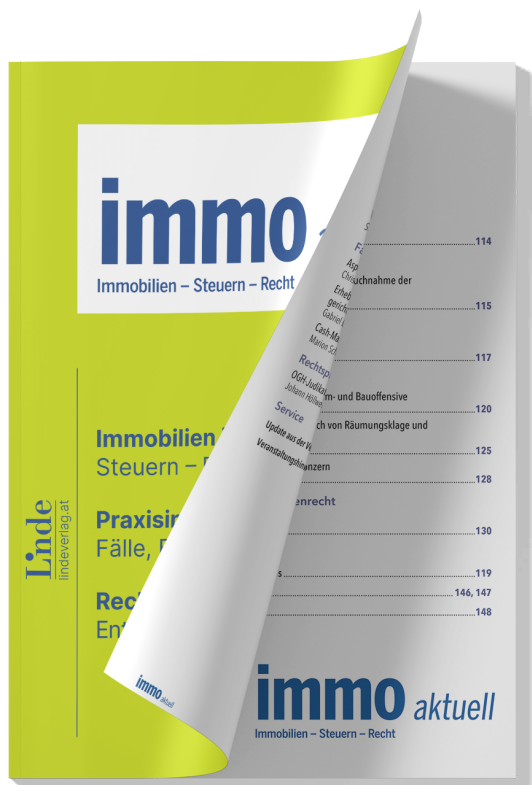
Der VwGH bestätigt den Ausschluss des vom Revisionswerber begehrten Vorsteuerabzugs aus der anteiligen Übernahme der Errichtungskosten: Errichtet eine KöR eine Straßenanlage (zB eine Brücke samt Anbindung eines Gewerbegebiets) und verpflichtet sich ein Unternehmer (oder auch mehrere) zur teilweisen oder gänzlichen Übernahme der Errichtungskosten, gelten die von der KöR weiterverrechneten Kostenanteile nicht als steuerbares Entgelt, sofern die Möglichkeit der öffentlichen Nutzung dieser Straßenteile hoheitlich (zB durch Verordnung des Landes) eingeräumt wird (siehe Rz 277 UStR idF vom 15. 12. 2023, BMF 2023-0.877.675, mit Hinweis auf VwGH 8. 9. 2021, Ro 2020/15/0011; kritisch *Achatz*, Umsatzsteuer und die öffentliche Hand, in *Achatz/Tumpel/Bieber*, 30 Jahre UStG 1994 [2023] 49 [62]; *Achatz*, Zur Errichtung und Erhaltung öffentlicher Straßenanlagen in der Umsatzsteuer, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr*, Körperschaften im Steuerrecht [2022] 1 [11]). Somit begründet die Errichtung des Kreisverkehrs durch das Land Oberösterreich ungeachtet der Kostenbeteiligung des Revisionswerbers keine Leistung gegen Entgelt bzw keinen umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch, da der Nutzen aus der Errichtung auf hoheitlicher Grundlage eingeräumt wird. Gleichmaßen liegt mit dem Konsortialführer kein Leistungsaustausch vor, da dieser nicht unternehmerisch aufgetreten ist. Der offene Ausweis von Umsatzsteuer in der Vorschreibung der anteiligen Errichtungskosten ist daher nicht gerechtfertigt; er berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug (siehe auch *M. Mayr*,

Umsatzsteuer-Update April 2025: Aktuelles auf einen Blick, SWK 11/2025, 581 [587]).

In seiner Entscheidungsfindung ging der VwGH nicht auf das vom Revisionswerber vorgebrachte Argument ein, dass ähnlich dem EuGH-Urteil vom 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, C-528/19, auch im vorliegenden Sachverhalt ein „direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit den in der Folge erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (wirtschaftlichen Tätigkeit)“ gegeben sei. Der gegenständliche Fall sei mit jenem, der dem EuGH-Urteil zugrunde lag, nicht vergleichbar: Der EuGH gehe in seiner ständigen Rechtsprechung davon aus, dass ein „Umsatz gegen Entgelt“ nur dann vorliege, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung bestehe. Ein solcher Zusammenhang wäre dann gegeben, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen die gegenseitigen Leistungen ausgetauscht werden (siehe EuGH 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, C-528/19, Rn 43). Lediglich das Rechtsverhältnis zwischen dem Land Oberösterreich als Auftraggeber bzw Bauherr (Leistungsempfänger) einerseits und den beauftragten Baufirmen (Leistende) andererseits begründe vorliegend einen derartigen „Umsatz gegen Entgelt“. Die Leistung des Konsortialführers hingegen sei dem Innenverhältnis der Finanzierungsgemeinschaft zuzurechnen und stelle selbst keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für die Errichtung öffentlicher Straßenanlagen kann aber dann zustehen, wenn ein Unternehmer selbst als Auftraggeber auftritt und solche Aufwendungen tätigt, wobei diese gem Rz 277 UStR drei Kriterien erfüllen müssen: Sie müssen für den Betrieb des Unternehmers unerlässlich gewesen sein, dürfen nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um es dem Unternehmer zu ermöglichen, seine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und die Kosten müssen im Preis der von diesem Unternehmer getätigten Ausgangsumsätze enthalten sein. Die nachfolgende unentgeltliche Übertragung in das öffentliche Gut ist umsatzsteuerneutral (kein Eigenverbrauch gem § 3 Abs 2 UStG) und ändert nichts am Vorsteuerabzug (siehe Rz 277 UStR; *Achatz* in *Achatz/Tumpel/Bieber*, 30 Jahre UStG, 49 [61]; *Rattinger/Tratlehner*, Zum Vorsteuerabzug bei Erschließungsmaßnahmen, SWK 7/2024, 396 [396 ff]).

Sabine Kanduth-Kristen / Marlene Komarek



immo aktuell – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

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



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

Print & Digital: **€ 290,40** (statt € 387,20)

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

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

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