

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

Wertsicherungsklauseln

Zulässigkeit im Geltungsbereich des KSchG
Begründung von Unschärfen an den Rändern
Steuerrechtliche Aspekte in der Praxis

Absetzung für Abnutzung

Die erweiterte beschleunigte AfA für Wohngebäude

Grunderwerbsteuer

Die (neue) Immobiliengesellschaft

Bauträgervertragsrecht

Aktuelle Judikaturübersicht zum BTVG

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von OGH und VwGH samt Anmerkungen

die Regelung eine Qualifizierung bestimmter Sachverhalte als Missbrauch zuzulassen. Das Eingehen auf denkbare Fälle sprengt den Umfang dieser Untersuchung.

8. Verfassungsmäßigkeit

Aufgrund der hochgradigen Unbestimmtheit der Norm erscheint die neue Bestimmung verfassungsrechtlich nicht unbedenklich. Zudem ist die Nichtberücksichtigung von Konzernverhältnissen problematisch, wird doch eine Konzern-Vermietungsgesellschaft, die an betrieblich tätige Konzerngesellschaften vermietet, schlechter gestellt als eine betriebsführende Gesellschaft, die die Immobilien selbst besitzt. Auch entspricht die 75%ige Anteilsschwelle nicht der Besteuerung eines Asset Deals, weil diesfalls eben nur 75 % und nicht 100 % besteuert werden.

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Das BBG 2025 bringt eine Reihe von empfindlichen Verschärfungen und Verteuerungen im Bereich der Grunderwerbsteuer. Neben der Herabsetzung der Schwellenwerte für die Anteilsvereinigung liegen die Verschärfungen insbesondere in den neuen Regeln

für Immobiliengesellschaften gemäß § 4 Abs 4 GrEStG. Das GrEStG schafft einen mit der „Immobiliengesellschaft“ neuen *terminus technicus*, welcher hochgradig unbestimmt ist. Für solche Immobiliengesellschaften werden sowohl die Bemessungsgrundlage vom Grundstückswert auf den gemeinen Wert als auch der Steuersatz für Umgründungen und Anteilsvereinigungen von 0,5 % auf 3,5 % erhöht. Im Ergebnis tritt daher ab 1. 7. 2025 eine erhebliche Verteuerung um das mindestens Siebenfache, in der Regel aber um das 15- bis 20-Fache ein. Für die involvierten Berater und Parteien ergeben sich aufgrund des hohen Grades an unbestimmten Gesetzbegriffen und Schwierigkeiten bei der Qualifikation der Immobiliengesellschaft wie auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts erhebliche Unsicherheiten und Risiken. Da auch der Kreis der zur Abgabenerklärung Verpflichteten (Vertragsparteien, Notare, Rechtsanwälte und sonstige Bevollmächtigte) auf die Mitwirkung an der Anteilsabtretung bzw Umgründung ausgedehnt wird, ergeben sich nicht nur für die Immobilienwirtschaft, sondern auch für die Beraterbranche erhebliche Auswirkungen.

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 4 Z 1 EStG

immo aktuell 2025/26

Immobilienvererbssteuer: Aufteilung des Veräußerungserlöses bei unterschiedlichen Widmungen

VwGH 5. 3. 2025, Ra 2023/15/0117

[Die] Rechtslage erfordert beim Verkauf von teilweise umgewidmeten Grundflächen des Altvermögens für die Bestimmung der anzusetzenden Anschaffungskosten eine Aufteilung bzw Zuordnung des erzielten Veräußerungserlöses zu den jeweiligen Teilflächen. [...]

[Die] Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen hat [...] der VwGH in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach als unbedenklichen und sachgerechten Aufteilungsmaßstab von Gesamtkaufpreisen im Zusammenhang mit Grundstücken angesehen (vgl zu Waldverkäufen auch VwGH 24. 6. 2003, 2003/14/0027, sowie zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits zuletzt VwGH 24. 4. 2024, Ro 2022/15/0044, mwN).

Sachverhalt: Der Mitbeteiligte veräußerte mit Kaufvertrag vom 28. 5. 2014 ein 250 m² großes Grundstück, davon 194 m² Baufläche (Wohngebiet) und 56 m²

Freifläche (Freihaltegebiet), zu einem einheitlichen Preis von 1.500 € pro m², insgesamt somit 375.000 €. Die Umwidmung in „Baufläche Wohngebiet“ und „Freifläche Freihaltegebiet“ war im Jahr 2013 erfolgt; zuvor war das Grundstück als „Freifläche Landwirtschaftsgebiet“ gewidmet. Der Kaufpreis wurde in drei Raten bezahlt: 2014 150.000 €, 2015 200.000 € und 2019 ein Restbetrag von 25.000 €. Zum 31. 3. 2012 war das Grundstück nicht steuerverfänglich iSd § 30 Abs 4 EStG (Altgrundstück). Gegenstand des Verfahrens war die Einkommensteuer für die zweite Zahlung im Jahr 2015. Das Finanzamt setzte dafür Einkommensteuer in Höhe von 25.000 € fest, da es den gesamten Grundstücksverkauf nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG (Umwidmungstatbestand) beurteilte. Danach betragen die pauschalen Anschaffungskosten 40 % des Veräußerungserlöses (375.000 € x 40 % = 150.000 €). Da diese Anschaffungskosten bereits mit der ersten Rate aufgebraucht waren, sei die zweite Rate zur Gänze mit dem Sondersteuersatz von 25 % zu versteuern.

Der Mitbeteiligte erhob dagegen Beschwerde an das BFG. Dieses gab der Beschwerde insoweit statt, als es den Teil der Fläche, der auf die Widmung „Freifläche Freihaltegebiet“ entfiel (56 m² von 250 m² = 22,40 %), nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG (pauschale Anschaffungskosten 86 %) besteuerte. Für die restliche Fläche wandte das BFG – wie zuvor das Finanzamt für die gesamte Fläche – § 30 Abs 4 Z 1 EStG an. Dies ergab eine Einkommensteuer von 40.440 €. Die pauschalen

Anschaffungskosten für das Freihaltegebiet würden 72.240 € ($375.000 \text{ €} \times 22,40 \% \times 86 \%$), die pauschalen Anschaffungskosten für das Wohngebiet 116.400 € ($375.000 \text{ €} \times [100 \% - 22,40 \%] \times 40 \%$), in Summe für das gesamte Grundstück also 188.240 € betragen (dem BFG unterlief in der Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten ein kleiner Rechenfehler, richtigerweise betragen die pauschalen Anschaffungskosten 188.640 €). Daraus ergäbe sich ein Überschuss von 186.760 € (*recte* 186.360 €). Die Zahlung der ersten Rate von 150.000 € im Jahr 2014 hatte die Anschaffungskosten noch nicht überschritten; die Zahlung der zweiten Rate in 2015 übersteige die verbleibenden Anschaffungskosten dann um 161.760 € ($200.000 \text{ €} - [188.240 \text{ €} - 150.000 \text{ €}]$, *recte* 161.360 €), die darauf entfallende Einkommensteuer (25 %) betrage daher 40.440 € (*recte* 40.340 €). Für den im Jahr 2019 bezahlten Restbetrag (25.000 €) sei Einkommensteuer von 6.250 € ($25.000 \text{ €} \times 25 \%$) zu entrichten. Die ordentliche Revision an den VwGH ließ das BFG nicht zu. Gegen das BFG-Erkenntnis wandten sich sowohl der Mitbeteiligte (zunächst mit erfolgloser Erkenntnisbeschwerde an den VfGH [24. 2. 2025, E 3514/2023, Nichtbehandlung der Beschwerde], anschließend an den VwGH [18. 6. 2025, Ra 2025/15/0040]) als auch das Finanzamt. Der VwGH gab der außerordentlichen Amtsrevision statt und hob das Erkenntnis wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Die außerordentliche Revision des Mitbeteiligten wies er mangels Rechtsschutzinteresses zurück, da bereits die Amtsrevision erfolgreich gewesen war.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gemäß § 30 Abs 3 EStG ist grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen anzusetzen.

Soweit Grundstücke am 31. 3. 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuererfangen waren (Altvermögen), sind die Einkünfte nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG allerdings im Allgemeinen mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. 12. 1987 sind die Einkünfte nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG aus Veräußerungen von Altvermögen jedoch mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den (nur) mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen. Als Umwidmung gilt dabei eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht.

Diese Rechtslage erfordert beim Verkauf von teilweise umgewidmeten Grundflächen des Altvermögens für die Bestimmung der anzusetzenden Anschaffungskosten eine Aufteilung bzw Zuordnung des erzielten Veräußerungserlöses zu den jeweiligen Teilflächen.

Die Amtsrevision bringt nun hierzu vor, dass bei der Aufteilung des Veräußerungserlöses die unterschiedlichen Wertverhältnisse der Grundstücksteile zu berücksichtigen seien. Bestehe ein Grundstück zum Teil aus Bauland und zum Teil aus Grünland, sei der Veräußerungserlös entsprechend dem Wertverhältnis von Bauland- und Grünlandteil aufzuteilen. Dabei sei der Marktpreis für Bauland bezogen auf die Baulandfläche mit dem Marktpreis für Grünland bezogen auf die Grünlandfläche in ein Verhältnis zu setzen und der Veräußerungserlös in diesem Verhältnis aufzuteilen. Das Bundesministerium für Finanzen rechtfertigt in seinen Richtlinien die Anwendung der Sachwertmethode bei Teilumwidmungen von Altgrundstücken in Bauland damit, dass *„davon auszugehen ist, dass der für Bauland erzielte Quadratmeterpreis höher ist als der für Grünland erzielte Quadratmeterpreis“* (Hinweis auf Rz 6673 EStR).

Diese Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen hat auch der VwGH in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach als unbedenklichen und sachgerechten Aufteilungsmaßstab von Gesamtkaufpreisen im Zusammenhang mit Grundstücken angesehen (vgl zu Waldverkäufen auch VwGH 24. 6. 2003, 2003/14/0027, sowie zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits zuletzt VwGH 24. 4. 2024, Ro 2022/15/0044, mwN).

Die Sachwertmethode berücksichtigt dabei auch, dass aufgrund wechselseitiger Wertbeeinflussung der höherwertige Teil auch wertbestimmend für den weniger werthaltigen verbundenen Teil ist und dessen Wert positiv mitbeeinflusst. Ein Grünlandteil wird verbunden mit einem Baulandteil am Markt einen höheren Wert erzielen, als wenn beide Teile unverbunden veräußert würden. Ein überzahlter (über dem Marktwert des Grundstücks liegender) Veräußerungserlös („*Liebhhaberpreis*“) wird durch die Sachwertmethode stärker dem höherwertigen Grundstücksteil zugerechnet als bei einer linearen Aufteilung. Dieser Gedanke trägt auch bei teilungsgewidmeten Grundstücken, weil die Umwidmung im Allgemeinen den nicht umgewidmeten Flächenteil in seiner Wertentwicklung positiv mitbeeinflusst.

Einer solchen Aufteilung des Kaufpreises entsprechend dem Wertverhältnis von Bauland- und Grünlandanteil steht auch nicht entgegen, dass das BFG im Revisionsfall festgestellt hat, dass eine Überzahlung sowohl des Bauland- als auch des Grünlandanteils vorliege, die sich insbesondere aus der Nachbarschaftsposition des Erwerbers erklärt, denn auch in diesem Fall sind die unterschiedlichen und den Kaufpreis (pro m²) letztlich mitbestimmenden Wertverhältnisse der Grundstücksteile bei der Aufteilung zu berücksichtigen.

Demgegenüber hat das BFG die Aufteilung des Kaufpreises im Revisionsfall nicht entsprechend dem Wertverhältnis von Bau- und Grünlandanteil des veräußerten Grundstücks, sondern

nach dem schlichten Flächenausmaß vorgenommen und davon ausgehend auch die für die Anwendung der Verhältniswertmethode notwendigen Feststellungen zu den Bau- und Grünlandpreisen vergleichbarer Grundstücke in der Umgebung unterlassen.

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Anmerkung

Die Entscheidung des VwGH bestätigt die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wie sie sich auch in der vom VwGH zitierten Rz 6673 EStR findet. Wenngleich im Vertrag ein einheitlicher Preis je m² festgelegt worden war, ist der Kaufpreis im Verhältnis der Sachwerte (und nicht wie vom BFG im reinen Flächenverhältnis) aufzuteilen. Dazu müssten die Bauland- und Grünlandpreise in der Gegend erhoben und festgestellt werden und der Veräußerungserlös entsprechend dem Verhältnis der Werte der einzelnen Flächen zueinander aufgeteilt werden (vgl auch zur Aufteilung eines Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude VwGH 24. 4. 2024, Ro 2022/15/0044, immo aktuell 2024, 91 [Kanduth-Kristen]).

Der Fall ist aber – auch – hinsichtlich eines weiteren Aspektes von Interesse: Der Kaufpreis für die Liegenschaft wurde nicht in Einem, sondern in Raten beglichen. Das BFG bestätigt – wiederholt (vgl BFG 28. 8. 2020, RV/2100783/2020) –, dass die Rechtsprechung des VwGH (25. 4. 2018, Ra 2016/13/0012) zum Zeitpunkt der Einkünfteerzielung beim Spekulationstatbestand (nunmehr § 31 EStG) im Falle eines Kaufes gegen Raten oder Renten auch für den Bereich der privaten Grundstücksveräußerungen Anwendung findet. Dementsprechend werden positive bzw negative Einkünfte erst erzielt, wenn die (unter Umständen pauschal und in Abhängigkeit von dem Veräußerungserlös zu ermittelnden) Anschaffungskosten durch die Raten/Rentenzahlung überschritten werden bzw feststeht, dass die Anschaffungskosten (etwa wegen Zahlungsausfalls des Schuldners) nicht überschritten werden (vgl auch *Knesl*, Zeitpunkt der Verlustrealisierung bei privater Grundstücksveräußerung, BFGjournal 2020, 463 [463 ff], zu BFG 28. 8. 2020, RV/2100783/2020).

Die Zahlung des Verkaufspreises in Raten führte auch dazu, dass der Parteienvertreter gemäß § 30c Abs 4 TS 2 EStG nicht zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer (und gemäß § 30c Abs 3 Satz 2 EStG nicht zur Entrichtung dieser) verpflichtet war (so *Zorn*, VwGH: Einiges zur ImmoESt, RdW 2025, 427 [427]), weil der Zufluss – jedenfalls hinsichtlich der Zahlung der Rate für 2019 – nicht innerhalb der Jahresfrist der leg cit lag. Die Reichweite dieser Ausnahme ist in der Literatur jedoch umstritten. Nach *Kanduth-Kristen* (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁸ [2025] § 30c Rz 19) sei bei teilweisem Zufluss

(definiert als erstmaliges Übersteigen der Einnahmen über die Anschaffungskosten, im vorliegenden Fall geschehen im Jahr 2015) innerhalb des Jahreszeitraums eine Selbstberechnung durch den Parteienvertreter vorzunehmen, die Verpflichtung zur Entrichtung der Immobilienertragsteuer erlösche jedoch (gemäß § 30c Abs 3 Satz 2 EStG) nach einem Jahr nach der Mitteilung gemäß § 30c Abs 2 Z 1 EStG, wenn die Fälligkeit noch nicht eingetreten ist (ähnlich Rz 6707 EStR). Demgegenüber vertreten *Bodis* (in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [18. Lfg, 2016] § 30c Tz 33) und *Urtz* (in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013, ÖStZ Spezial [2014] 332 [363 f]), dass in einem solchen Fall – dem Zweck der Norm entsprechend und vor allem aus verwaltungsökonomischen Gründen – eine Selbstberechnung und Entrichtung zur Gänze unterbleiben könne, wenn die letzte Zuflussrate außerhalb der Jahresfrist liege.

Keinen Widerhall in der Entscheidung des BFG hat die Rechtsansicht der Finanzverwaltung gefunden, wonach bei sukzessiven Zuflüssen bzw Zuflüssen nach mehr als zwölf Monaten stets eine Abzinsung zu erfolgen habe (Rz 6655, 6657 iVm Rz 774 EStR), selbst wenn keine Verzinsung vereinbart worden sei. Da im gegenständlichen Falle samt und sonders ein Altgrundstück iSd § 30 Abs 4 EStG vorlag, für welches die Ermittlung der Anschaffungskosten pauschal erfolgt, bestehen nach Auffassung der Finanzverwaltung (Rz 781 EStR) allerdings auch „keine Bedenken, die pauschale Gewinnermittlung auf Basis der jährlich zugeflossenen (nicht abgezinsten) Ratenzahlungen vorzunehmen“.

Schließlich ist die Entscheidung auch Beispiel für einen Anwendungsfall der Übergangsvorschrift des § 124b Z 276 EStG zum auf 30 % erhöhten besonderen Steuersatz für private Grundstücksveräußerungen: Da die Veräußerung – das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft – vor dem 1. 1. 2016 abgeschlossen wurde, kommt für die letzte Ratenzahlung dennoch der Sondersteuersatz von 25 % (§ 30a Abs 1 EStG iDF vor StRefG 2015/2016) zur Anwendung, selbst wenn die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen grundsätzlich nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip zu versteuern sind (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁸, § 30 Rz 3).

Andreas Kampitsch

§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG

immo aktuell 2025/27

Ansatz fiktiver Anschaffungskosten für einen Gebäudeteil bei erstmaliger Nutzung zur Einkünfteerzielung

VwGH 27. 5. 2025, Ro 2024/15/0018

Auch wenn die Regelung der Einlagebewertung in § 6 Z 5 lit c EStG von „Gebäuden“, die zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangan waren, spricht, kommt diese Bewertung unstrittig auch dann zur Anwendung, wenn (bloß) ein Teil eines Gebäudes des Altvermögens in ein Betriebsvermögen eingelegt wird. Die Erläuterungen zum

AbgÄG 2012 zeigen den engen systematischen Zusammenhang zwischen § 6 Z 5 lit c EStG einerseits und § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG andererseits auf. Insbesondere aus diesem systematischen Zusammenhang folgt unzweifelhaft, dass die letztgenannte Bestimmung auch dann zur Anwendung kommt, wenn bloß in Bezug auf einen Teil eines Gebäudes die erstmalige Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfolgt, soweit die Voraussetzung erfüllt ist, dass zum 31. 3. 2012 keine Steuerverfangenheit vorlag.

Sachverhalt: Der Revisionswerber erzielte Einkünfte aus der Vermietung eines Teiles eines aus mehreren Wohnungen bestehenden, nicht parifizierten dreistöckigen Hauses (Altvermögen). Ein Drittelanteil war dem Revisionswerber im Jahr 1985 von seiner Großtante unentgeltlich übertragen worden. Die verbleibenden Liegenschaftsanteile erwarb der Revisionswerber im Jahr 1995 gegen Einräumung eines Wohnrechts an einer Wohnung unentgeltlich von seinen Eltern. Während andere Wohnungen fremdüblich vermietet wurden, erfolgte die Überlassung der von den Eltern genutzten Wohnung zunächst gegen geringfügige, nicht fremdübliche Zahlungen. Ab dem Jahr 2016 wurde die Wohnung den Eltern nach einer Sanierung gegen ein fremdübliches Mietentgelt überlassen. Das Finanzamt ging für die Zeiträume vor 2016 von der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Überlassung aus, ab 2016 wurden auch in Bezug auf diese Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Strittig war die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage für diese Wohnung. Während der Revisionswerber gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung (2016) ansetzte, berechnete das Finanzamt die AfA von den anteiligen fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des seinerzeitigen Erwerbs im Jahr 1995.

Das BFG wies die Beschwerde als unbegründet ab und vertrat die Meinung, dass sich die Wendung „Grundstück“ im § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG auf das Grundstück in seiner Gesamtheit beziehe und dass die Anwendung der Bestimmung ausscheide, wenn ein Teil dieses Grundstückes bzw Gebäudes bereits zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt worden sei, auch wenn in der Folge andere Gebäudeteile, die bisher nicht vermietet worden seien, erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet würden. Die ordentliche Revision ließ das BFG zu. Der VwGH hob das angefochtene Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] (23) § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG idF ab dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012), BGBl I 112/2012, lautet: „Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfangenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zu Grunde zu legen.“

(24) § 16 Abs 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2012 ist gemäß § 124b Z 227 EStG anzuwenden, wenn die erstmalige Verwendung zur Erzielung von Einkünften nach dem 31. 12. 2012 erfolgt.

(25) Stellte eine in der Vergangenheit erfolgte „Vermietung“ einkommensteuerlich Liebhaberei dar und wird in der Folge die Vermietung in Form einer Einkunftsquelle betrieben, liegt eine „erstmalige Verwendung zur Erzielung von Einkünften“ vor, sodass die Voraussetzungen des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG idF AbgÄG 2012 erfüllt sein können (Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, EStG [65. Lfg, 2023] § 16 Abs 1 Z 8 Tz 83).

(26) Der Revisionswerber hat einen ideellen Drittelanteil an der Liegenschaft X im Jahr 1985 durch einen unentgeltlichen Vorgang erworben und unmittelbar zur Erzielung außerbetriebliche [sic!] Einkünfte verwendet. Diesbezüglich stellt gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit b der Stammfassung des EStG 1988 und § 114 Abs 4 EStG (auch) für die Streitjahre 2016 und 2017 der seinerzeitige Einheitswert (anteilig) die Bemessungsgrundlage der AfA dar (vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [21. Lfg, 2020] § 16 Tz 152).

(27) Den verbleibenden ideellen Zweidrittelanteil an der Liegenschaft hat der Revisionswerber im Jahr 1995 durch einen unentgeltlichen Vorgang erworben und unmittelbar zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet. Diesbezüglich stellen gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit b der Stammfassung des EStG 1988 aufgrund eines entsprechenden Antrags des Revisionswerbers die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs im Jahr 1995 auch für die Streitjahre 2016 und 2017 (anteilig) die Bemessungsgrundlage der AfA dar (vgl wiederum Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [21. Lfg, 2020] § 16 Tz 152; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 28 Tz 41.3).

(28) Das BFG geht davon aus, dass die von den Eltern des Revisionswerbers benutzte Wohnung im gegenständlichen Gebäude ab 2016 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet worden ist. Strittig ist, ob bei einem (nicht parifizierten) Gebäude mit mehreren Wohneinheiten, von denen einige schon vor 2013, eine aber erstmalig nach dem 31. 12. 2012 vermietet wird, in Bezug auf letztere ein Anwendungsfall des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG idF ab dem AbgÄG 2012 vorliegt, soweit dieses Gebäude am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen („Altvermögen“) war. [...]

(33) Was das EStG unter dem Begriff „Grundstück“ verstanden wissen will, ist unter Bedachtnahme auf den Zweck der jeweiligen Gesetzesbestimmung und die Gesetzessystematik zu ermitteln (vgl Bodis/Schlager, Die Reform der Grundstücksbesteuerung im EStG, in SWK-Redaktion, 10 Jahre ImmoEST, SWK-Spezial [2022] 3 [6]). Wenn die Norm des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG das (zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangene) „Grundstück“ und dessen fiktive Anschaffungskosten nennt, ist damit jedenfalls nicht Grund und Boden, sondern ein Gebäude gemeint, weil diese Gesetzesbestimmung ja die Bemessungsgrundlage einer AfA festlegen will (vgl Sutter/Pfalz, in Hofstätter/Reichel, EStG [65. Lfg, 2023] § 16 Abs 1 Z 8 Tz 71). Darüber hinaus folgt aus dem

Umstand, wonach – wie oben dargestellt [Rn 29 bis 32; hier nicht abgedruckt] – räumliche Teile eines Gebäudes in Bezug auf die Abschreibung ein unterschiedliches Schicksal haben können (Teile des Betriebsvermögens, vermietete Teile, nicht der Einkünfterzielung gewidmete Teile), dass § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG auch auf (bloße) Teile eines Gebäudes Anwendung finden kann.

(34) Ein für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage wesentlicher Umstand ergibt sich aus dem AbgÄG 2012 (samt den ErlRV) selbst.

(35) Die Bewertung der Einlagen in das Betriebsvermögen regelt die Z 5 des § 6 EStG. Mit dem AbgÄG 2012 wurde § 6 Z 5 EStG novelliert und dabei in der lit c normiert: „Abweichend von lit b sind Gebäude und grundstücksgleiche Rechte im Sinne des § 30 Abs 1, die zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen waren, stets mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.“

(36) Zugleich wurde mit dem AbgÄG 2012 die hier in Rede stehende Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG geschaffen, die ebenfalls zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangene Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG betrifft und auf die erstmalige Zuführung zu außerbetrieblichen Einkünften abstellt.

(37) In den Erläuterungen zum AbgÄG 2012 wird zu § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG auf den Zusammenhang mit § 6 Z 5 lit c EStG verwiesen und unter anderem ausgeführt (vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP 23): „Analog zur Regelung hinsichtlich der Einlage ins Betriebsvermögen soll auch die AfA-Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Nutzung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (VuV) eines bereits früher angeschafften Gebäudes geregelt werden. [...] Diese Gleichstellung setzt sich im Falle der AfA-Bemessung gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit c im Veräußerungsfall insoweit fort, als auch hier gemäß § 30 Abs 6 lit a dasselbe Besteuerungsregime zur Anwendung kommt wie bei Einlage eines derartigen Vermögens und nachfolgender betrieblicher Veräußerung (siehe dazu oben): So kann hinsichtlich eines vermieteten Gebäudes § 30 Abs 4 unter Zugrundelegung der fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als Veräußerungserlös angewendet werden. Der auf den Zeitraum ab dem Beginn der Vermietung entfallende Veräußerungsgewinn ist gemäß § 30 Abs 3 zu ermitteln, wobei allerdings an die Stelle der historischen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten zu Beginn der Einkünfteerzielung treten.“

(38) Auch wenn die Regelung der Einlagebewertung in § 6 Z 5 lit c EStG von „Gebäuden“, die zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen waren, spricht, kommt diese Bewertung unstrittig auch dann zur Anwendung, wenn (bloß) ein Teil eines Gebäudes des Altvermögens in ein Betriebsvermögen eingelegt wird. Die Erläuterungen zum AbgÄG 2012 zeigen den engen systematischen Zusammenhang zwischen § 6 Z 5 lit c EStG einerseits und § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG andererseits auf. Insbesondere aus diesem systematischen

Zusammenhang folgt unzweifelhaft, dass die letztgenannte Bestimmung auch dann zur Anwendung kommt, wenn bloß in Bezug auf einen Teil eines Gebäudes die erstmalige Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfolgt, soweit die Voraussetzung erfüllt ist, dass zum 31. 3. 2012 keine Steuerverfangenheit vorlag. Dem steht nicht entgegen, dass der Wortlaut des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG von einem „Grundstück“ spricht.

(39) Der Beginn der Verwendung für betriebliche Zwecke und die damit bewirkte Einlage iSd § 6 Z 5 EStG korrespondieren dabei mit der „erstmaligen Verwendung zur Erzielung von Einkünften“, auf die § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG abstellt. Wie für einen räumlichen Gebäudeteil die Einlagebewertung des § 6 Z 5 EStG unabhängig von der Nutzung anderer Gebäudeteile zur Anwendung kommt, ist die Anwendbarkeit des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG für eine Wohnung eines Gebäudes somit nicht von der Nutzung anderer Wohnungen desselben Gebäudes abhängig.

(40) Ergänzend ist auf Konstellationen zu verweisen, in denen ein Gebäude zum 31. 3. 2012 nur teilweise nicht steuerverfangen („Altvermögen“) ist und schon deshalb bei dessen erstmaliger Verwendung zur Erzielung von Einkünften (nach dem 31. 12. 2012) nur teilweise in den Anwendungsbereich des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG fällt. Dies kann etwa der Fall sein, wenn ein ideeller Anteil an einer bebauten Liegenschaft so früh entgeltlich erworben worden ist, dass zum 31. 3. 2012 eine Steuerverfangenheit nicht mehr gegeben war („Altvermögen“), während der andere ideelle Anteil an der Liegenschaft erst nach dem 31. 3. 2012 gekauft wurde. Eine solche Konstellation kann beispielsweise auch dann vorliegen, wenn ein zum 31. 3. 2012 nicht mehr steuerverfangenes Gebäude („Altvermögen“) nach dem 31. 3. 2012 um ein neues Stockwerk aufgestockt wird, sodass dieser räumliche Teil des einheitlichen Gebäudes nicht mehr dem „Altvermögen“ zurechenbar ist. [...]

Anmerkung

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen, wenn ein zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangenes Grundstück (Altvermögen) erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Die mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, eingeführte Regelung ist gemäß § 124b Z 227 EStG auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Sie führt bei späterer Veräußerung des Grundstücks gemäß § 30 Abs 6 lit a EStG zu einer gespaltenen Betrachtungsweise, denn die pauschale Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs 4 EStG ist nur bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Einkünfteerzielung (auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten)

möglich. Ab dem Zeitpunkt sind die Wertsteigerungen regulär gemäß § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln, wobei die fiktiven Anschaffungskosten an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten treten. Mit dem (zwingenden) Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG geht somit die „Altvermögensseigenschaft“ des Gebäudes ab dem Beginn der Einkünfterzielung für neu anwachsende stille Reserven verloren (siehe *Kanduth-Kristen*, AfA-Basis bei Nutzung zur Einkünfterzielung von Gebäuden des Altvermögens und nachfolgender privater Grundstücksveräußerung, immo aktuell 2024, 48 [51]).

§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG (und damit in Verbindung stehend § 30 Abs 6 lit a EStG) bezieht sich nur auf das Gebäude, nicht aber auf Grund und Boden, und ist gebäude- und nicht personenbezogen zu interpretieren (siehe VwGH 22. 2. 2024, Ra 2022/13/0086). Strittig war im vorliegenden Fall, ob § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG auch anwendbar ist, wenn bloß ein Teil eines nicht parifizierten Gebäudes erstmals zur Einkünfterzielung genutzt wird und andere Teile zu dem Zeitpunkt bereits vermietet waren. Das BFG (20. 3. 2024, RV/5100046/2024; dazu *Lenhardt*, AfA-Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Vermietung einer Wohnung in einem Zinshaus, BFGjournal 2024, 206) vertrat die Ansicht, dass ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG ausgeschlossen ist, wenn ein Teil des nicht steuerverfangenen Gebäudes bereits zur Einkünfterzielung genutzt wurde und in der Folge andere Gebäudeteile, die bisher nicht der Einkünfterzielung dienten, zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt werden. Der Begriff Grundstück in § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG beziehe sich auf das Gebäude in seiner Gesamtheit. Dem wurde bereits in der Literatur (siehe *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁸ [2025] § 30 Rz 83) entgegengehalten, dass § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG (zwingend) anzuwenden ist, auch wenn bloß ein Teil des Gebäudes die Tatbestandsvoraussetzungen (Altvermögen, erstmalige Erzielung von Einkünften mit dem Gebäudeteil) erfüllt. In dem Sinne wird auch die – vom VwGH in Rn 24 etwas verkürzt zitierte – Übergangsbestimmung in § 124b Z 227 EStG zu interpretieren sein, die auf die erstmalige Verwendung von „Wirtschaftsgütern“ abstellt. Seit Einführung der ImmoEst treten vielfach Konstellationen auf, in denen Teile eines einheitlichen Gebäudes (zB bei Miteigentum, bei Einlagen/Entnahmen in/aus Personengesellschaften, bei gemischter betrieblicher und außerbetrieblicher Nutzung) in der Folge unterschiedlich

behandelt werden. Auch die Zielsetzung des Gesetzgebers, mit dem Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten für Altvermögen dieselben Bewertungsregeln für den außerbetrieblichen und den betrieblichen Bereich umzusetzen, sprechen für das Abstellen auf den Gebäudeteil, der erstmals zur Einkünfterzielung genutzt wird (analog zu einer Einlage in den betrieblichen Bereich bei Beginn einer betrieblichen Nutzung eines Gebäudeteils im Ausmaß von insgesamt mehr als 20 %). *Zorn* (VwGH: ImmoEst bei Gebäuden mit fiktiven Anschaffungskosten, RdW 2024, 286 [288]) hielt in seiner Besprechung zum VwGH-Erkenntnis vom 22. 2. 2024, Ra 2022/13/0086, ebenfalls fest, dass die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG „Gebäude(teile)“ erfasst (ebenso *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2024, 48 [51 f]). Der VwGH kommt im vorliegenden Erkenntnis zu demselben Ergebnis.

In Rn 40 geht der VwGH auf die Behandlung einer – im Entscheidungsfall nicht gegebenen – Gebäudeaufstockung ein. Den Verweis, dass Gebäude zum 31. 3. 2012 nur teilweise nicht steuerverfangen („Altvermögen“) sein können, unterlegt er mit dem Beispiel einer Aufstockung eines zum 31. 3. 2012 nicht mehr steuerverfangenen Gebäudes („Altvermögen“) nach dem 31. 3. 2012 um ein neues Stockwerk, „sodass dieser räumliche Teil des einheitlichen Gebäudes nicht mehr dem ‚Altvermögen‘ zurechenbar ist“. Einhellige Meinung ist es, dass ein nach dem 31. 3. 2012 auf einem Grund und Boden des Altvermögens errichtetes Gebäude Neuvermögen darstellt (vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 260; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁸, § 30 Rz 47; *Klaushofer/Leitner* in *Urtz*, ÖStZ Spezial [2013] 139 [142 f]; Rz 6654 EStR). Bei Aufstockungen sowie An- oder Zubauten ist mE hingegen zu prüfen, ob die Zusatzinvestition insgesamt zu einem „neuen“ Gebäude führt oder den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweist (siehe etwa Rz 3164 EStR zur Anwendung der AfA-Sätze des § 8 EStG). Ein eigenständiger Gebäudeteil wird zB vorliegen, wenn durch eine Aufstockung oder einen An- oder Zubau eine eigenständige Wohneinheit geschaffen wird. Ist dies nicht der Fall und spricht der Umfang der Baumaßnahmen nicht für eine gesamte Neuherstellung des Gebäudes, wird bei Errichtung von Zu- oder Anbauten sowie bei Aufstockungen für die Einordnung als Alt- oder Neuvermögen mE vom ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des Gebäudes auszugehen sein (vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁸, § 30 Rz 22).

Sabine Kanduth-Kristen

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Immobilien | Steuern | Recht

Immobilien im Fokus

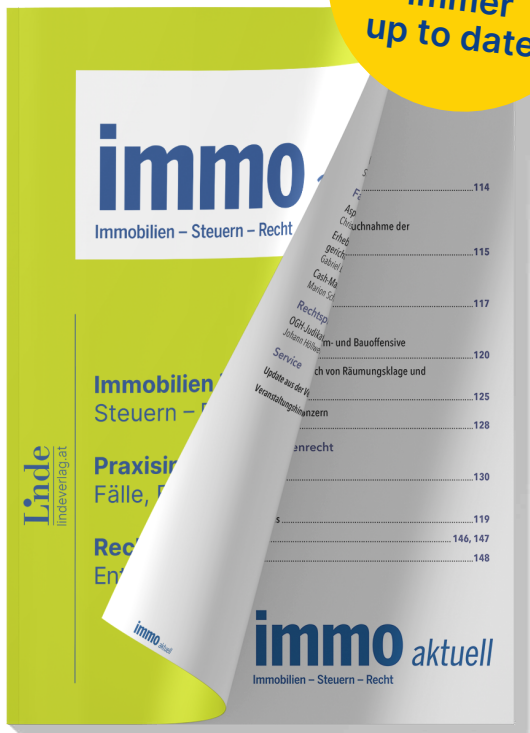
Steuern – Recht – Wirtschaft

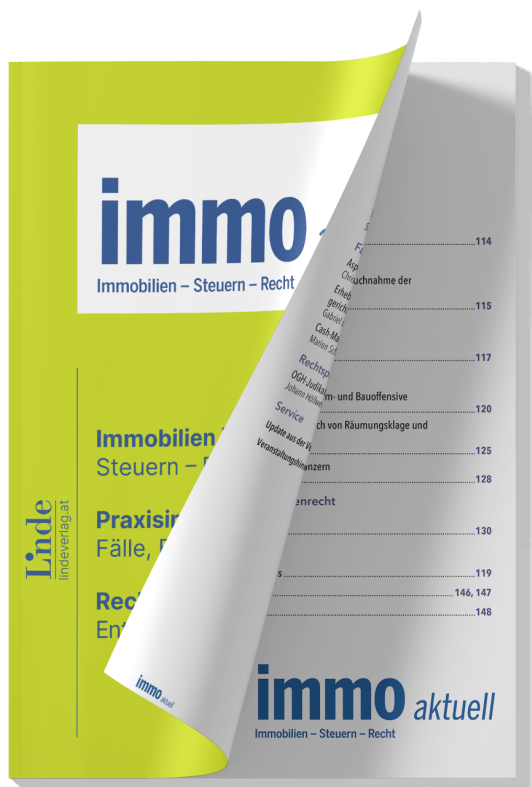
Praxisinformationen

Fälle, Branchennews, Updates

Rechtsprechung & Anmerkungen

Entscheidungen des OGH, VwGH, BFG





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: **€ 309,80** (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