

# 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

## **Umwidmungszuschlag**

Überblick über die Neuregelung

## **Der aktuelle Fall**

Vermietung von „besonders repräsentativen Grundstücken“

## **Grundstücksbewertung**

Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

## **„Buy to Let“ und Verbot der Eigennutzung**

Grundrechtswidrige Eigentumsbeschränkung?

## **Wohnungsgemeinnützigkeit**

Der offenkundig unangemessene Fixpreis

Facetten der historisch frühen Wohnungsgemeinnützigkeit

## **Praxisinformationen**

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von OGH und VwGH samt Anmerkungen

#### 4. Inkrafttreten

Die Änderungen treten bereits mit 1. 1. 2026 in Kraft und sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2025 ausgeführt werden oder sich ereignen.

##### AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2025 (BBKG 2025) wird ab dem 1. 1. 2026 in Österreich die Vermietung von „*besonders repräsentativen*“ Grundstücken zu Wohnzwecken (mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 2 Mio € netto innerhalb von fünf Jahren)

zwingend von der Umsatzsteuer befreit. Dies betrifft auch Personenvereinigungen, die solche Grundstücke verwalten oder betreiben. Für diese Grundstücke entfällt damit der bisherige Umsatzsteuersatz von 10 % und Vermieter verlieren gleichzeitig das Recht auf Vorsteuerabzug für Anschaffungs-, Herstellungs- und Erhaltungskosten. Ein freiwilliger Verzicht auf die unechte Umsatzsteuerbefreiung ist ausgeschlossen. Grundstücke, die vor dem 1. 1. 2026 erworben oder hergestellt wurden, bleiben von der Neuregelung unberührt und unterliegen weiterhin der Umsatzsteuer.

## Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 2 EStG

immo aktuell 2025/40

### Steuerliche Anerkennung eines Zuwendungsfruchtgenusses

VwGH 21. 10. 2025, Ro 2024/15/0013

**Wie auch ein Mieter, dem für einen kurzen Zeitraum die Untervermietung ermöglicht wird, mit einer kurzfristigen Vermietung Einkünfte erzielen kann, wird auch eine befristete Fruchtgenussbestellung zur Erzielung von Einkünften durch den Fruchtgenussberechtigten führen können. Es kommt daher einzig darauf an, ob der Fruchtgenussberechtigte in die Lage versetzt ist, die entsprechende Vermietungsleistung zu erbringen. Nur vor diesem Hintergrund kann die Dauer des Fruchtgenussrechts (bzw die jährliche Kündigungsmöglichkeit) ein Umstand sein, der im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse mitberücksichtigt werden darf.**

**Sachverhalt:** Mit Notariatsakt vom 14. 12. 2000 übergab die Mutter des Revisionswerbers diesem zum Stichtag 31. 12. 2000 die Liegenschaft X samt dem darauf befindlichen Gebäude, das vier Wohnungen und zwei Garçonniären umfasste. Der Revisionswerber räumte mit Notariatsakt vom 24. 4. 2001 seiner Ehefrau zur Sicherung des Unterhalts sowie gegen Zahlung eines monatlichen Betrages von 10.000 S (nunmehr 726,73 €) und Übernahme der Zinsen für das zur Sanierung der Wohnungen aufgenommene Landesarlehen ein Fruchtgenussrecht iSd §§ 509 ff ABGB an allen Wohnungen sowie einer Garçonnière mit Wirkung ab 1. 1. 2001 auf unbestimmte Zeit ein, wobei zwischen den Parteien ein beiderseitiges Recht auf Aufkündigung der Fruchtgenussvereinbarung zum Ende eines jeden Kalenderjahres unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist vereinbart wurde. Aufgrund einer im Jahr 2010 durchgeführten Außenprüfung erkannte das Finanzamt die Fruchtgenussvereinbarung für die Jahre 2004 bis 2009 nicht an. Das BFG folgte dem Finanzamt in diesem Punkt, ließ die ordent-

liche Revision aber im Hinblick auf die vereinbarte jährliche Kündigungsmöglichkeit der Fruchtgenussvereinbarung wegen fehlender Rechtsprechung des VwGH zu. Der VwGH hob das angefochtene Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

**Rechtliche Beurteilung:** [...] (21) Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der tatsächlich die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt tatsächlich über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl VwGH 26. 11. 2015, 2012/15/0152, mwN). Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0151). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (vgl VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174).

(22) Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte einer Person zugerechnet, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt (VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0052). Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Betätigung das „Unternehmerrisiko“ trägt (VwGH 15. 9. 2016, Ra 2014/15/0012).

(23) Ein Fruchtgenussberechtigter ist Zurechnungssubjekt von Einkünften, wenn er tatsächlich auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand und

Abgaben) tragen (vgl VwGH 8. 9. 2022, Ra 2021/15/0054; 15. 9. 2016, Ra 2014/15/0012; 26. 11. 2015, 2012/15/0152; 22. 10. 2015, 2012/15/0146; 20. 3. 2014, 2011/15/0174; 25. 7. 2013, 2011/15/0151; 27. 6. 2013, 2009/15/0219).

(24) Das bloße Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages stellt nach der Rechtsprechung des VwGH keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten dar (vgl VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0052; 15. 9. 2016, Ra 2014/15/0012; 22. 10. 2015, 2012/15/0146; 20. 3. 2014, 2011/15/0174). Im Beschluss vom 20. 10. 2021, Ra 2021/15/0008, hat der VwGH (unter Hinweis auf VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174) ausgeführt, dass in der bloßen Aufrechterhaltung eines bestehenden – auch eines mietrechtlich grundsätzlich unkündbaren – langfristigen Mietvertrages keine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten liegt. Dabei sei es unerheblich, in welcher Form eine solche Aufrechterhaltung des bestehenden Mietvertrages (Vertragseintritt in den bestehenden Vertrag oder formaler Neuabschluss zu den gleichen Konditionen) erfolge, denn für die steuerliche Beurteilung der tatsächlichen Übertragung einer Einkunftsquelle sei nicht die äußere rechtliche Form, sondern allein die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich.

(25) In einem solchen Fall der Aufrechterhaltung bestehender Mietverhältnisse müsste der Fruchtgenussberechtigte, um ausnahmsweise dennoch eine Einkünftezurechnung an ihn zu rechtfertigen, in anderer Weise in Bezug auf das Vermietungsobjekt in ganz besonderem Ausmaß eine bedeutsame aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben entfalten (vgl etwa VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174).

(26) Ob für die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten auch die Dauer der Fruchtgenussvereinbarung eine Rolle spielt – was das BFG im angefochtenen Erkenntnis als Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung formulierte –, konnte der VwGH im Beschluss vom 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0052, mangels Relevanz für den Ausgang des seinerzeitigen Verfahrens offenlassen.

(27) Im Hinblick auf diese Frage wird entscheidend sein, ob der Fruchtgenussberechtigte tatsächlich über die Möglichkeit verfügt, nach seinen Intentionen die sich bietenden Marktchancen zu nutzen, um (Vermietungs-) Leistungen zu erbringen und dadurch am Wirtschaftsleben teilzunehmen. Wie auch ein Mieter, dem für einen kurzen Zeitraum die Untervermietung ermöglicht wird, mit einer kurzfristigen Vermietung Einkünfte erzielen kann, wird auch eine befristete Fruchtgenussbestellung zur Erzielung von Einkünften durch den Fruchtgenussberechtigten führen können. Es kommt daher einzig darauf an, ob der Fruchtgenussberechtigte in die Lage versetzt ist, die entsprechende Vermietungsleistung zu erbringen. Nur vor diesem Hintergrund kann die Dauer des Fruchtgenussrechts (bzw die jährliche Kündigungsmöglich-

keit) ein Umstand sein, der im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse mitberücksichtigt werden darf.

(28) Indem das BFG (in Bezug auf die Garçonniere) davon ausging, dass die Möglichkeit der jährlichen Kündigung des Fruchtgenussrechts von vorneherein jede Zurechnung von Vermietungseinkünften an die Ehefrau des Revisionswerbers ausschließt, hat es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

(29) Das angefochtene Erkenntnis war daher schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

(30) Im fortgesetzten Verfahren wird zu beachten sein, dass im vorliegenden Fall unbestritten die Einkünfte nicht (mehr) der Mutter des Revisionswerbers zuzurechnen sind. Für die Zurechnung der Einkünfte kommen daher der Revisionswerber oder seine Ehefrau in Frage. Dass der Revisionswerber nach Übernahme des Gebäudes von seiner Mutter selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung erbracht hätte, geht aus den Feststellungen des BFG nicht hervor; nach diesen Feststellungen wurden hingegen derartige Leistungen von seiner Ehefrau erbracht. Vor dem Hintergrund des vorliegenden Falles wird sich das BFG damit auseinanderzusetzen haben, wem gegenüber stärkere Gründe für eine Zurechnung der Einkünfte vorliegen. [...]

## Anmerkung

Nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe zB VwGH 18. 12. 1978, 2790/77) sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, b) einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt auch für Fruchtgenussvereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (siehe Rz 120 EStR). Im vorliegenden Fall sah das BFG (15. 1. 2024, RV/5101382/2020) diese Voraussetzungen als erfüllt an (Fruchtgenussvereinbarung in Form eines Notariatsakts mit klarem Inhalt; Information der Mieter und Vorstellung der Ehegattin als Vermieterin; fremdübliche Bedingungen). Allerdings ging es davon aus, dass „[d]as Vorliegen eines Kündigungsrechts des Fruchtgenussbestellers in Bezug auf die Fruchtgenussvereinbarung [...] einer unbeschränkten Nutzung der dienstbaren Sache durch die fruchtgenussberechtigte Person entsprechend eigener Intentionen entgegen[steht], vermag doch der Fruchtgenussbesteller durch Ausübung des Kündigungsrechts bzw Androhung der Ausübung in die Nutzung der dienstbaren Sache durch die fruchtgenussberechtigte Person einzugreifen“. Der Fruchtgenussbesteller könne durch Ausüben des Kündigungsrechts jederzeit die Einkünfte aus der dienstbaren Sache wieder an sich ziehen. Infolgedessen stehe ein Kündigungsrecht des Fruchtgenussbestellers einer Übertragung der Einkünfte aus

der dienstbaren Sache auf die Fruchtgenussberechtigte Person entgegen.

Gleichermaßen verlangen die EStR in Rz 116 und 117, dass ein unentgeltlich eingeräumter Zuwendungsfruchtgenuss für eine gewisse Dauer (zehn Jahre werden als ausreichend angesehen) bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein muss. Keine rechtlich abgesicherte Position ist nach Rz 116 EStR anzunehmen, wenn die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten durch den Fruchtgenussbesteller einseitig verändert oder entzogen werden kann (insbesondere durch Beendigung des Fruchtgenussrechtes). Dementsprechend vermittelt ein Fruchtgenussvertrag, der vom Fruchtgenussbesteller (unter Einhaltung einer Frist) jederzeit gekündigt werden kann, nach den EStR keine rechtlich abgesicherte Position.

Im gegenständlichen Fall stand den Vertragsparteien jeweils ein Kündigungsrecht zum Ende eines jeden Kalenderjahres unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zu. Nach Ansicht des VwGH schließt eine derartige Vereinbarung – anders als das BFG dies gesehen hatte – die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten nicht per se aus. Vielmehr ist im Einklang mit der ständigen Judikatur zu prüfen, ob der Fruchtgenussberechtigte die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, somit ob er aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. unter anderem VwGH 22. 10. 2015, 2012/15/0146). Für die steuerliche Zurechnung der Einkünfte muss der Fruchtgenussberechtigte „neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet“ (VwGH 22. 10. 2015, 2012/15/0146). Steht die befristete Fruchtgenussbestellung dem nicht entgegen, kann auch eine solche zur Erzielung von Einkünften durch den Fruchtgenussberechtigten führen.

Zuletzt weist der VwGH darauf hin, dass aus den Feststellungen des BFG nicht hervorgehe, dass der Revisionswerber und Fruchtgenussbesteller nach der Übernahme des Gebäudes von seiner Mutter selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung erbracht hätte. Das BFG werde sich daher damit auseinanderzusetzen haben, „wem gegenüber [Revisionswerber oder dessen Ehefrau] stärkere Gründe für eine Zurechnung der Einkünfte vorliegen“. Von Bedeutung ist dies vor allem auch deshalb, weil die bloße Aufrechterhaltung von Mietverträgen durch den Fruchtgenussberechtigten nach der Judikatur des VwGH in der Regel nicht ausreicht, um eine Einkünftezurechnung zu begründen (siehe VwGH 20. 10. 2021, Ra 2021/15/0008, dazu *Kampitsch*, Unentgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss unter Ehegatten, immo aktuell 2021/45, 232 [233]). Die Sachverhaltschilderung im zugrunde liegenden BFG-Erkenntnis spricht stark für die Zurechnung der Einkünfte zur Ehefrau, die unter anderem gegenüber den Mietern als Vermieterin aufgetreten ist, im Einzelfall (zuvor mündliche) Mietverträge verschriftlicht, Nachmieter gesucht und Mietverträge neu abgeschlossen hat. Leistungen des Revisionswerbers im Zusammenhang mit der Vermietung werden dagegen vom BFG nicht angeführt. Bei Bejahung der Einkünftezurechnung an die Ehefrau wird diese aber die gesamten Einkünfte aus dem Objekt betreffen müssen und nicht auf jene vermieteten Einheiten reduziert werden können, für die während der Fruchtgenussvereinbarung tatsächlich neue Mietverträge abgeschlossen wurden. Eine Zurechnung der Einkünfte an die Mutter des Revisionswerbers kommt hinsichtlich der aufrecht erhaltenen Mietverträge nicht mehr in Betracht. Eine Zurechnung dieser Einkünfte an den Revisionswerber muss aber wohl ebenfalls scheitern, wenn dieser – wie es die Sachverhaltschilderung im BFG-Erkenntnis nahelegt – keinerlei Initiative in Richtung der Vermietung entwickelt hat.

Sabine Kanduth-Kristen

## Veranstaltungshinweis

### Fruchtgenuss bei Immobilienübertragungen

#### Worauf es bei der Ausgestaltung des Fruchtgenussrechts im Steuer- und Zivilrecht ankommt

Fruchtgenussvereinbarungen bei Immobilienübertragungen im Privatvermögen sind ein bewährtes Instrument der generationenübergreifenden Vermögensnachfolge. Gleichzeitig werfen sie aus steuer- und zivilrechtlicher Sicht zahlreiche komplexe Fragestellungen auf. Im Seminar, das Sie auch via Livestream verfolgen können, stehen die zentralen steuer- und zivilrechtlichen Aspekte von Fruchtgenussrechtsvereinbarungen im Fokus. Erfahrene Expert:innen der rechtlichen und steuerlichen Beratung sowie des BFG geben praxisnahe Einblicke in aktuelle Fragestellungen, erläutern die neuesten Entwicklungen in Gesetzgebung und Judikatur und zeigen konkrete Handlungsmöglichkeiten auf.

**Termin:** Donnerstag, 12. 3. 2026, 13:00 Uhr bis 18:00 Uhr.

**Informationen und Anmeldung:** <https://shop.lindeverlag.at/seminar/fruchtgenuss-bei-immobilienuebertragungen-3766>.

Linde  
Zeitschriften



Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

**Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2026!**

Immobilien | Steuern | Recht

**Immobilien im Fokus**

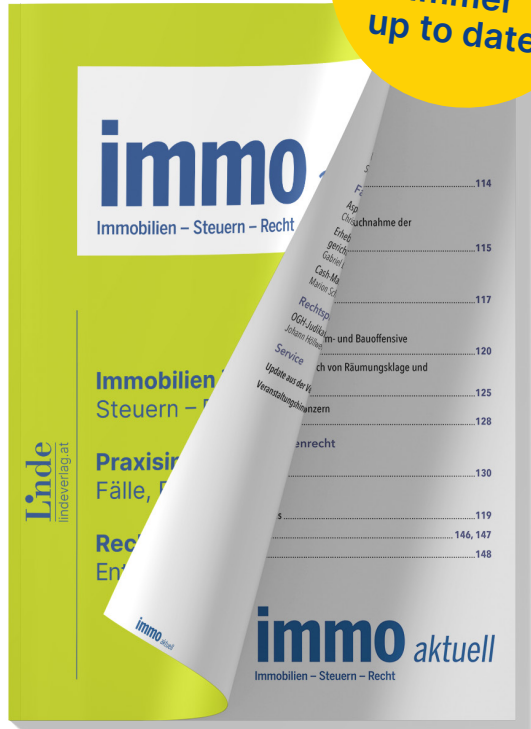
Steuern – Recht – Wirtschaft

**Praxisinformationen**

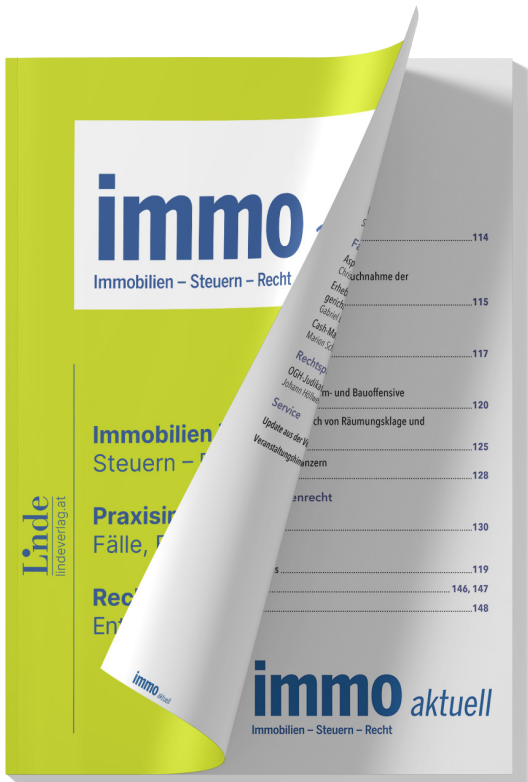
Fälle, Branchennews, Updates

**Rechtsprechung & Anmerkungen**

Entscheidungen des OGH, VwGH, BFG



[shop.lindeverlag.at/immo-aktuell](https://shop.lindeverlag.at/immo-aktuell)



## immo aktuell – Jahresabonnement 2026

### Bestellen unter:

- [shop.lindeverlag.at/immo-aktuell](https://shop.lindeverlag.at/immo-aktuell)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 334,60** (statt € 418,20)

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](https://shop.lindeverlag.at/immo-aktuell)