

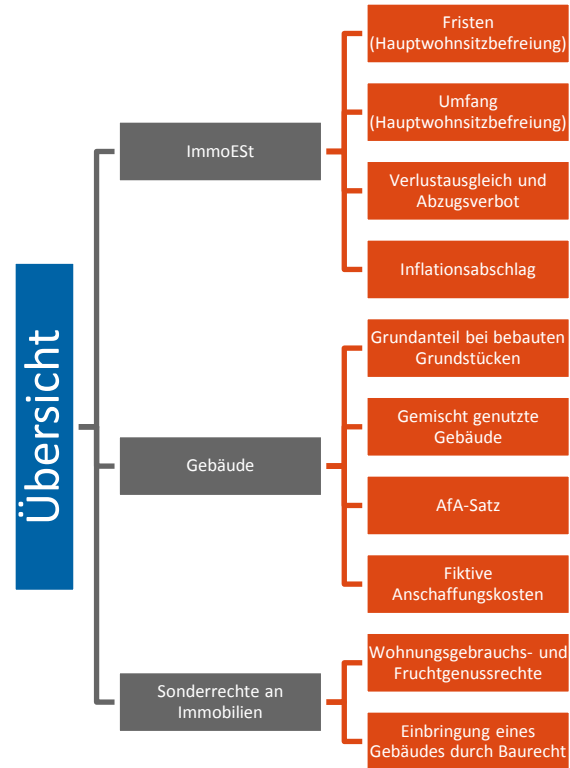
# Aktuelle ertragsteuerliche Entwicklungen iZm Immobilien

**Peter Denk**

Linz, am 15. November 2017

---

# Entwicklungen 2017 im Überblick



## ▪ Aktuelle Rechtslage

- EStG: für Nutzung/Aufgabe keine Frist vorgesehen (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a und b EStG)
- EStR 2000 Rz 6641: Nutzung als Hauptwohnsitz max 1 Jahr ab Anschaffung/Fertigstellung (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG)
- EStR 2000 Rz 6643: Aufgabe des Hauptwohnsitzes max 1 Jahr vor/nach der Veräußerung (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a und b EStG)

## ▪ **VwGH 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0006 (Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach Veräußerung)**

- SV: Auszug 1 ½ Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages aufgrund von Verzögerungen bei Baugenehmigung (Grundstück vor Veräußerung des alten Hauptwohnsitz angeschafft)
- BFG 28. 10. 2014, RV/6100633/2014: Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt
  - Bei Veräußerung war Aufgabe des Hauptwohnsitzes beabsichtigt
  - Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes wurde nachdrücklich betrieben (nach Maßgabe der finanziellen und rechtlichen Möglichkeiten)
  - Verzögerungen waren Veräußerer nicht zuzurechnen (zudem Regelungen im Kaufvertrag)
- VwGH: teleologische Auslegung verlangt **einzelfallbezogene angemessene Frist** zur Adaptierung/Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes → Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt

## ▪ BFG 2. 8. 2017, RV/7103961/2015 (Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor Veräußerung)

- SV: Aufgabe des Hauptwohnsitzes im Mai 2011, Veräußerung im Juli 2012; Verzögerungen aufgrund ungewöhnlicher Raumaufteilung und Ankauf durch ausländischen Staat
- BFG beurteilte ca 15 Monate als angemessene Frist (unter Verweis auf VwGH 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0006)
  - Entscheidend ist **sachlicher Zusammenhang** zwischen Veräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes

## ▪ BFG 8. 6. 2017, RV/5100561/2017 (keine Einrechnung von Mietzeiten; § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG)

- SV (Mietkaufmodell): Anmietung 09/2004, Ausübung der Kaufoption 12/2014 und Verkauf 01/2015

(1) Setzt § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG die **Rechtsstellung als Eigentümer** voraus?

- BFG: Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG setzt „außerbücherliches“ (Mit-)Eigentum voraus (VwGH 24. 6. 1999, 94/15/0213)

(2) „**Anschaffung**“ als Anwendungsvoraussetzung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG?

- BFG: erforderlich (ebenso EStR 2000 Rz 6642 und Jakob/*Kanduth-Kristen*, EStG [2017]<sup>10</sup> § 30 Rz 32 mwN)
- Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrags wäre ausreichend (EStR 2000 Rz 6640; vgl *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>17</sup> [2014] § 30 Rz 60 mwN zur Rsp)
- Unentgeltlicher Erwerb? § 30 Abs 1 dritter Satz EStG: Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers

## ▪ Aktuelle Rechtslage

- EStG: keine flächenmäßige Beschränkung (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a und b EStG)
- ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 82 (§ 30 EStG idF BGBl 1988/400): nur jener Grundanteil befreit, der **üblicherweise als Bauplatz erforderlich** ist
- EStR 2000 Rz 6634: jedenfalls Grundstücksflächen bis zu 1.000 m<sup>2</sup>

## ▪ VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025

- SV: Grundstücksgröße von 3.646 m<sup>2</sup>, davon 317 m<sup>2</sup> bebaut (Haus mit Garage)
- BFG 17. 4. 2015, RV/2101044/2014: EStG enthält keine flächenmäßige Beschränkung → Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt
- VwGH „samt Grund und Boden“: soweit üblicherweise als Bauplatz erforderlich (ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 82) → **Verkehrsauffassung**
  - Vergleich mit Rsp zu § 24 Abs 6 EStG (*Schimmer*, taxlex 2017, 140 [143]): Grundflächen, die nach Verkehrsauffassung ohne Schwierigkeiten vom bebauten Grundstück abgetrennt und Sonderverwertung zugeführt werden können (Zorn, RdW 2009, 866 [867])
  - Ortsüblichkeit: ländliche vs städtische Gebiete (*Moser*, ÖStZ 2017, 269 [271 f])
  - **Gebäudegröße, Bauordnung, geografische Gegebenheiten** (*Wisiak*, BFGjournal 2017, 176 [178])

## ▪ Aktuelle Rechtslage

- Eingeschränkter Verlustausgleich (1. StabG 2012: positive Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen; AbgÄG 2012: 50% mit VuV; StRefG 2015/2016: 60% mit VuV, Verlustentstehungsjahr oder Verteilung auf 15 Jahre; § 30 Abs 7 EStG)
- Abzugsverbot für Werbungskosten, wenn besonderer Steuersatz angewendet wird (vor StRefG 2015/2016: „anwendbar ist“; § 20 Abs 2 EStG)

## ▪ VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016-22 (maßgebliche Rechtslage im Anlassfall: AbgÄG 2012)

### (1) Verlustausgleich **nur mit VuV**

- Eingeschränkter Verlustausgleich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers
- 50%-Grenze verfassungsrechtlich unbedenklich
- Wenn Verlustausgleich vorgesehen, muss er Gleichheitssatz entsprechen → **sachlicher Zusammenhang mit veräußertem Grundstück** (nicht jegliche Einkünfte aus VuV; andere Einkünfte, zB § 29 Z 3 EStG)

### (2) Abzugsverbot für **Werbungskosten iZm der Veräußerung** (unabhängig von Regelbesteuerungsoption)

- Aufwendungen iZm Anschaffung werden als Anschaffungsnebenkosten berücksichtigt (wirtschaftliche Gleichwertigkeit)
- Abzugsverbot für Fremdfinanzierungskosten führt zu unsachlicher Benachteiligung bei Fremdfinanzierung

## ▪ Aktuelle Rechtslage

- Inflationsabschlag 2% jährlich ab dem 11. Jahr nach Anschaffung/Umwidmung, max 50% (§ 30 Abs 3 zweiter Teilstrich EStG idF 1. StabG 2012)
- Aufhebung durch StRefG 2015/2016 (ab 1. 1. 2016)

## ▪ VfGH 3. 3. 2017, G 3-4/2017-9

- Berücksichtigung der Geldentwertung im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers
  - Berechnung des Inflationsabschlags aber **unsachlich**
  - Inflationsabschlag wurde bei Einkünften und nicht bei Anschaffungskosten berücksichtigt und bildet daher nicht die inflationsbedingte Wertsteigerung ab → **Höhe der Einkünfte kein Maßstab für inflationsbedingte Wertsteigerung**
  - Bsp: Einkünfte iHv EUR 100.000 und Inflationsabschlag iHv EUR 50.000 (50%)
    - Anschaffung um EUR 200.000 = 25% inflationsbedingte Wertsteigerung
    - Anschaffung um EUR 1 Mio = 5% inflationsbedingte Wertsteigerung
- Aufhebung hat keine Auswirkung auf Veräußerungen vor dem 1. 1. 2016 (Ausnahme: Anlassfall)

# Grundanteil bei bebauten Grundstücken

## ▪ Aktuelle Rechtslage

- Grds 40% als Grundanteil (StRefG 2015/2016; § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG)
  - GrundanteilIV 2016 (20%, 30% oder 40%)
  - Nachweis durch Gutachten (§ 3 Abs 1 GrundanteilIV 2016)
- BMF-Info vom 12. 5. 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016 (zum StRefG 2015/2016)
  - Aufteilung im Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert nach § 2 Abs 2 und 3 Grundstückswertverordnung (GrWV)
  - Ermittlungsmodalitäten des Grundstückswertes nach GrWV berücksichtigen aktuelle Wertverhältnisse ausreichend genau
- **Bewertungsstichtag bei Anpassung des Grundanteils** (Anschaffungszeitpunkt oder Umstellungszeitpunkt, also 1. 1. 2016)?
  - Bei Gutachten: Anschaffungszeitpunkt (*Bodis/Prodingner*, SWK 2017, 359 [361 f]; Ausnahme: fiktive Anschaffungskosten)
  - Bei Berechnung nach GrWV (Berechnungsgrundlagen stellen auf Verhältnisse zum 1. 1. 2016 ab)?

## ▪ **BMF-Info 18. 7. 2017, BMF-010203/0207-IV/6/2017**

- Ermittlung nach GrWV auch für vor dem 1. 1. 2016 vermietete Grundstücke
- Grundwert und Gebäudewert sind gem § 2 Abs 2 und 3 GrWV zum 1. 1. 2016 zu ermitteln



## ▪ Aktuelle Rechtslage

- Grds Aufteilung in betrieblich und privat genutzten Teil → **keine Aufteilung bei untergeordneter Bedeutung** eines Teils = grds **weniger als 20%** (vgl etwa VwGH 7. 10. 2003, 2001/15/0025 und VwGH 26. 7. 2007, 2005/15/0133)

## ▪ BFG 24. 11. 2016, RV/1100057/2013 (Revision anhängig unter Ro 2017/15/0011)

- SV: Kommanditist hat Einzelunternehmen gegen Gewährung einer Kommanditeinlage eingebracht und der KG die (in seinem Eigentum verbleibenden) betrieblich genutzten Grundstücke entgeltlich zur Nutzung überlassen
    - Kommanditanteile wurden an Kinder unentgeltlich übertragen → Entnahme bzgl von KG betrieblich genutzter Gebäudeteile?
    - Anteil der Geschäftsräume an Gesamtnutzfläche: 20,65% lt BP-Bericht/BK-Abrechnung (restliche Flächen wurden teilweise vermietet)
    - Bf KG: Nutzflächenanteil beträgt 19,01% = daher von untergeordneter Bedeutung → Privatvermögen und kein Entnahme
  - BFG: grds Aufteilung nach Nutzflächen, aber hier unterschiedliche Ertragskraft → betrieblich genutzte Gebäudeteile hatten **mehr als die dreifache Ertragskraft (Mietwert)** als privat genutzte Gebäudeteile (EUR 20,12/m<sup>2</sup> vs EUR 6,11/m<sup>2</sup>)
    - Aufteilung allein nach finaler Ertragskraft von Gebäudeteilen entspricht nicht dem Gesetz (VwGH 29. 7. 2014, 2010/13/0126)
    - Aufteilung in Anlehnung an die **Nutzwertermittlung nach dem WEG 2002**, weil dort wertbestimmende Zu- und Abschläge vorgesehen sind
- **30%iger Zuschlag** auf betrieblich genutzte Fläche sachgerecht (= 23,19%) → Entnahme

## ▪ Aktuelle Rechtslage

- 1,5% AfA bei Gebäuden im Privatvermögen (ohne Nachweis der Nutzungsdauer; § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG)

## ▪ BFG 16. 6. 2016, RV/3100087/2015

- SV (Verpachtung eines Hotelgebäudes; Einkünfte aus VuV): AfA-Satz iHv 2% nach EStR 2000 Rz 6444 zuerkannt, weil Errichtung vor 1915; 3%iger AfA-Satz aufgrund der Nutzung als Jugend- und Schülerhostel gefordert, weil damit überdurchschnittliche Abnutzung einhergeht; kein Gutachten beigebracht
- BFG: Pauschalbetrachtung bei AfA-Satz (unabhängig vom Mieter etc) und widerlegbare Vermutung → Nachweis kürzer Nutzungsdauer zulässig = **verfassungsrechtlich unbedenklich**

## ▪ VfGH 23. 2. 2017, E 1795/2016

- Behandlung der Beschwerde mit Beschluss abgelehnt
- Unterschiedliche AfA-Sätze im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich sachlich gerechtfertigt, weil Gebäude im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung **unterschiedlicher Abnutzungsintensität** unterliegen (krit *Prodingner*, SWK 2017, 789 [792 f])

→ **Nachweis kürzer Nutzungsdauer (durch Gutachten) ohnehin möglich**

## ▪ Aktuelle Rechtslage

- AfA-Bemessungsgrundlage bei Grundstück, das am 31. 3. 2012 nicht steuerverfassen war und erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird
- Fiktive Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG)

## ▪ BFG 1. 6. 2017, RV/3100980/2016 (Anschaffungsnebenkosten; Revision zugelassen)

- FA: Anschaffungsnebenkosten sind keine fiktiven Anschaffungskosten, weil Fiktion nur unbedingt notwendige Kosten für Anschaffung umfasst
- BFG: fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der **Erwerber aufwenden hätte müssen**
- **Übliche Anschaffungsnebenkosten** sind daher Teil der fiktiven Anschaffungskosten (zB GrESt, Eintragungsgebühr nach dem GGG; ua unter Verweis auf *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>13</sup> [2009] § 16 Rz 152/1; ebenso EStR 2000 Rz 6441)

# Wohnungsgebrauchs- und Fruchtgenussrechte

- **BFG 19. 1. 2017, RV/5100806/2015 (Verzicht auf Wohnungsgebrauchsrecht)**
  - SV: vereinbartes „Wohnungsrecht“ ist **zivilrechtlich** kein Fruchtgenussrecht, sondern ein **Wohnungsgebrauchsrecht**
    - Kein Fall des § 31 EStG, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können → Steuerpflicht gem § 29 Z 3 EStG
    - **Revision anhängig unter Ro 2017/15/0018**
- **VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0052 (Einkünftezurechnung)**
  - SV: Fruchtgenussrecht auf unbestimmte Dauer, mind aber auf 5 Jahre eingeräumt (später auf 10 Jahre geändert)
  - BFG 30. 4. 2015, RV/5100501/2013: keine ausreichend abgesicherte rechtliche Position bei 5-jähriger Laufzeit
  - VwGH: Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrags ist **keine Eigeninitiative** des Fruchtgenussberechtigten (stRsp)
    - Keine Übertragung einer Einkunftsquelle = Einkünfte (weiterhin) dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen
- **VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029 (Verzicht auf Fruchtgenussrecht)**
  - Verzicht ist zeitlich unbeschränkte Überlassung = **Veräußerung des Rechts** (unter Verweis auf BFH 19. 12. 2000, IX R 96/97)
  - Kein Fall des § 29 Z 3 EStG und außerhalb der einjährigen Frist des § 31 EStG steuerfrei (*Zorn*, RdW 2017, 329: § 30 EStG?)

# Einbringung eines Gebäudes durch Baurecht

## ▪ VwGH 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034

- SV: Einbringung eines Teilbetriebs in eine GmbH
  - Gebäude sollte durch mündlichen (?) Baurechtsvertrag eingebracht und Grund und Boden zurückbehalten werden
- BFG 20. 5. 2015, RV/2100092/2013 (nicht veröffentlicht)
  - Baurechtsvertrag wurde lt SV-Feststellungen erst nach dem Einbringungsvertrag abgeschlossen
  - Gebäude und Grund und Boden wurden daher zurückbehalten → Entnahme
- VwGH: Gebäude mit Grund und Boden bildet nach stRsp ein einheitliches Wirtschaftsgut
  - Baurecht entsteht erst durch **Eintragung im Grundbuch** (§ 5 BauRG)
  - Eintragung erfolgte weder bis zum Einbringungsstichtag noch bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages
  - Baurecht kann nicht Gegenstand der Einbringung gewesen sein → Entnahme
- (Zivilrechtliche) Entstehung des Baurechts als Voraussetzung einer tatsächlichen Übertragung iSd § 12 Abs 1 UmgrStG?
  - **Vereinbarung des Baurechts im Einbringungsvertrag** (vgl *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Knesl*, SWK 2017, 1236 ff)
  - Kein Baurecht auf eigenem Grundstück (*Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.02</sup> § 435 Rz 16 [Stand 1. 2. 2014, rdb.at])

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



**Univ.-Ass. Mag. Peter Denk, MBA CREA (IREBS)**

Institut für Finanzrecht  
Universität Wien  
Schenkenstraße 8-10  
1010 Wien

Tel: +43 1 4277 36008

Email: [p.denk@univie.ac.at](mailto:p.denk@univie.ac.at)

---