



# Die ertragsteuerliche Behandlung der Immobilie im Betriebsvermögen mit besonderem Blick auf Projektgesellschaften

Master Thesis zur Erlangung des akademischen Grades  
"Master of Science"

eingereicht bei  
Ing. Mag. Stefan Gruber

Veronika Hala LL.B.

00952197

Wien, 10.04.2018

## Eidesstattliche Erklärung

Ich, **VERONIKA HALA LL.B.**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Master These, "DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER IMMOBILIE IM BETRIEBSVERMÖGEN MIT BESONDEREM BLICK AUF PROJEKTGESELLSCHAFTEN", 77 Seiten, gebunden, selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfen bedient habe, und
2. dass ich diese Master These bisher weder im Inland noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 10.04.2018

---

Unterschrift

# INHALTSVERZEICHNIS

1. Einleitung.....	1
1.1. Gegenstand und Zielsetzung .....	1
2. Begriffsbestimmungen.....	4
2.1. Betrieb, betriebliche Einkünfte, Betriebsvermögen .....	4
2.2. Betriebsvermögen, Privatvermögen .....	4
2.2.1. Notwendiges vs. gewillkürtes Betriebsvermögen.....	7
2.2.2. Anlagevermögen .....	8
2.2.3. Umlaufvermögen.....	9
2.3. Grundstück – Liegenschaft.....	10
2.3.1. Unterschied „Grundstück“ Grunderwerbsteuer - Ertragsteuer .....	10
2.3.2. Begriff Gebäude .....	12
2.3.3. Begriff Grund und Boden.....	13
2.4. Einkunftsarten .....	13
2.4.1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	14
2.4.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb .....	15
2.5. Projektgesellschaft.....	18
3. Rechtsformen .....	20
3.1. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR).....	20
3.2. Personengesellschaften.....	21
3.2.1. Offene Gesellschaft (OG) .....	22
3.2.2. Kommanditgesellschaft (KG) .....	23
3.2.3. Vermögensverwaltende Personengesellschaft .....	24
3.3. Kapitalgesellschaften.....	25
3.3.1. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).....	25
3.3.2. Aktiengesellschaft (AG).....	26
3.4. Übersicht Rechtsformen .....	27
3.5. Beliebte Rechtsformen der ÖsterreicherInnen .....	29
4. Veräußerung von betrieblichen Grundstücken .....	32
4.1. Veräußerungsbegriff.....	32
4.2. Betriebliche Grundstücksveräußerung .....	33
4.3. Steuerverfangene und nicht steuerverfangene Grundstücke .....	34
4.3.1. Neu-Grundstück .....	35
4.3.2. Alt-Grundstück.....	35

4.4.	Veräußerung von Grund und Boden im Anlagevermögen.....	36
4.5.	Besonderheiten bei der Einlage von Grundstücken.....	36
4.6.	Unentgeltliche Grundstücksübertragung.....	37
4.7.	Verluste aus Grundstücksveräußerungen .....	38
4.8.	Immobilienverkauf vs. Projektgesellschaftsverkauf (asset/ share deal).....	38
4.8.1.	Asset deal .....	38
4.8.2.	Share deal .....	40
5.	Einkünfteermittlung.....	42
5.1.	Veräußerungserlös .....	42
5.2.	Anschaffungskosten .....	43
5.3.	Herstellungskosten .....	46
5.3.1.	Abgrenzung Herstellungsaufwand – Erhaltungsaufwand.....	48
5.4.	Instandsetzungskosten .....	48
5.4.1.	Abgrenzung Instandsetzung – Instandhaltung .....	49
5.4.2.	Eigentumsübertragung im Betriebsvermögen.....	51
5.5.	Werbungskosten .....	51
6.	Steuerliche Liebhaberei .....	53
6.1.	Große vs. kleine Vermietung.....	54
6.1.1.	Einkunftsquellenvermutung – große Vermietung.....	54
6.1.2.	Liebhabereivermutung – kleine Vermietung .....	55
6.2.	Prognoserechnung .....	56
6.2.1.	Abweichen von der Prognoserechnung.....	56
7.	Zusammenfassung .....	61
	Literaturverzeichnis.....	64
	Abkürzungsverzeichnis .....	71
	Abbildungsverzeichnis.....	72

# KURZFASSUNG

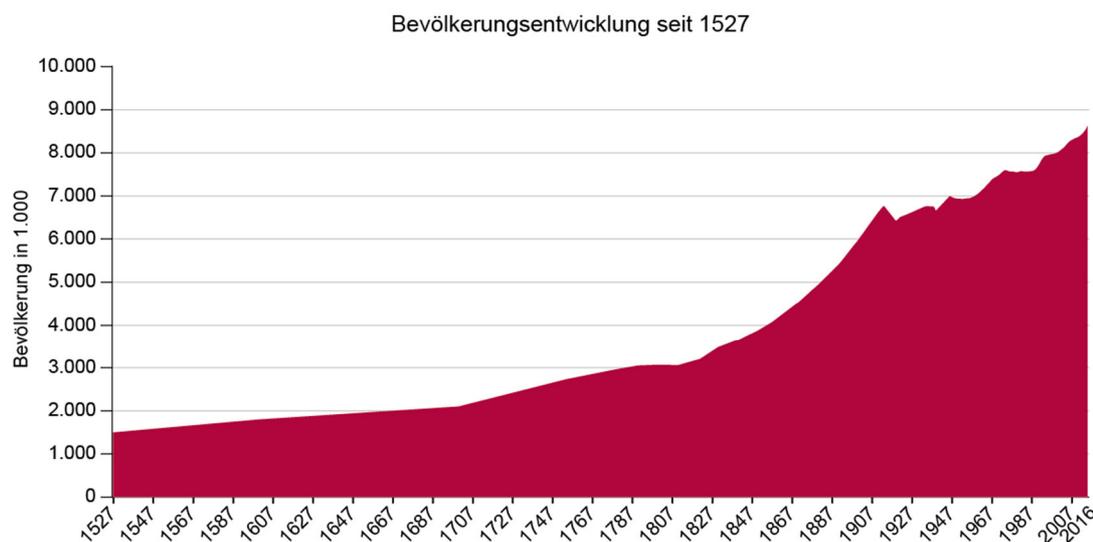
Vor allem aus ertragsteuerlicher Sicht kam es in den letzten Jahren zu einschlägigen neuen Regelungen bzw. Änderungen in der Gesetzgebung und Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Behandlung von Grundstückstransaktionen (zB 1. StabG 2012 und 1. AbgÄG 2012). Dies stellt Immobilienprojektgesellschaften immer wieder vor neue Herausforderungen in der Praxis. Die vorliegende Arbeit beinhaltet einen Überblick über die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Immobilien im Betriebsvermögen mit besonderem Blick auf Projektgesellschaften basierend auf der aktuellen Rechtslage und Rechtsprechung. Sie erklärt zunächst die unterschiedlichen Definitionen und Begriffsbestimmungen der Gesetzgebung im Zusammenhang mit Liegenschaften und erklärt weiterführend die möglichen unterschiedlichen Rechtsformen bei der Gründung einer Projektgesellschaft sowie die beliebtesten Rechtsformen in Österreich. Ein weiterer Themenbereich dieser Arbeit stellt die Veräußerung von betrieblichen Grundstücken dar, bei welcher die Einteilung in Neu- und Alt-Grundstücke bzw. die Unterteilung, ob es sich um ein steuerverfangenes oder ein nicht steuerverfangenes Grundstück handelt, essentiell ist. Anschließend wird ein praxisorientierter Abschnitt in dieser Arbeit angeführt, bei welchem die steuerlichen Unterschiede eines asset deals zu einem share deal erläutert werden, um Immobilienprojektgesellschaften einen Überblick über die Konsequenzen dieser beiden Veräußerungsformen zu geben. Danach werden die wesentlichen Merkmale der Einkünfteermittlung einer Projektgesellschaft dargelegt sowie die Begrifflichkeiten der einzelnen Posten der Einkünfteermittlung erklärt. Abschließend wird der Sonderfall der steuerlichen Liebhaberei inklusive der Prognoseberechnung im Zuge der Vermietung von Liegenschaften diskutiert. Hierbei soll geklärt werden, wann es sich um eine sogenannte große bzw. kleine Vermietung handelt und was beim Abweichen der Prognoserechnung zu beachten ist.

# 1. EINLEITUNG

Die wirtschaftlichen Entwicklungen der letzten Jahre haben Immobilien – besonders auch im Hinblick auf die Folgen der Wirtschaftskrise – einen noch größeren Stellenwert bei vielen Menschen verlieht. Sowohl Privatpersonen, als auch Unternehmen sehen sich mit der Frage, welche steuerlichen Rechte und Pflichten der Besitz, der Erwerb oder auch die Veräußerung einer Immobilie mit sich bringt, konfrontiert.

## 1.1. Gegenstand und Zielsetzung

Die nachfolgenden Grafiken von STATISTIK AUSTRIA zeigen den stetigen Bevölkerungswachstum der letzten Zeit auf, welcher vor allem einen größeren Bedarf an Wohn- und Büroraum mit sich bringt.

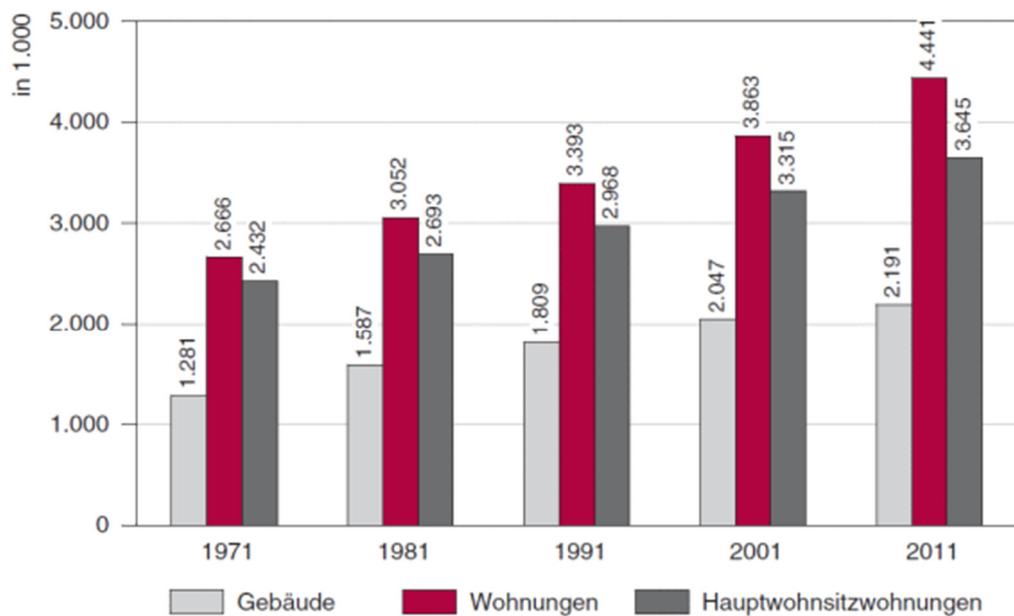


Q: STATISTIK AUSTRIA, heutiger Gebietsstand. Berechnete Bevölkerung im Jahresdurchschnitt. Um 1527, 1600, 1700: Schätzung, 1754-1857: anwesende Zivilbevölkerung; 1869: anwesende Bevölkerung laut Volkszählung; 1946: Bevölkerung am 21. Juli auf Grund der ausgegebenen Lebensmittelkarten. 1948: Ergebnisse der Personenstandsaufnahme vom 10. Oktober. Für die Zeit der beiden Weltkriege wurden keine Bevölkerungszahlen berechnet. Bis 2001: Jahresdurchschnittsbevölkerung laut Fortschreibung. Ab 2002: Jahresdurchschnittsbevölkerung laut Statistik des Bevölkerungsstandes. Erstellt am 23.05.2017.

Abbildung 1: Bevölkerungsentwicklung seit 1527, Quelle: STATISTIK AUSTRIA [https://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/bevoelkerungsstand\\_und\\_veraenderung/bevoelkerung\\_im\\_jahresdurchschnitt/index.html](https://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/bevoelkerungsstand_und_veraenderung/bevoelkerung_im_jahresdurchschnitt/index.html) abgerufen am 16. Jänner 2018

Der kontinuierliche Anstieg der Gebäude, Wohnungen sowie Hauptwohnsitzwohnungen unterstreicht die Tatsache der noch immer steigenden Nachfrage an Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten in Österreich.

## Entwicklung der Zahl der Gebäude und Wohnungen 1971 bis 2011



Q: STATISTIK AUSTRIA, Registerzählung 2011. Erstellt am 04.12.2013.

Abbildung 2: Entwicklung der Zahl der Gebäude und Wohnungen 1971 bis 2011, Quelle: STATISTIK AUSTRIA [https://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/wohnen/wohnungs\\_und\\_gebaeudebestand/index.html](https://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/wohnen/wohnungs_und_gebaeudebestand/index.html) abgerufen am 20. Jänner 2018.

Im Zuge der Wohnraum- sowie Büroraumschaffung spielen Projektgesellschaften eine wesentliche Rolle und durch die stetigen Aktualisierungen und Änderungen im Immobiliensteuerrecht zeigen sich für Unternehmen einige Schwierigkeiten in der Handhabung mit Immobilien auf. Die Nachfrage nach einer steuerlich „optimalen Gestaltung“ von Immobilientransaktionen und –investitionen im Betriebsvermögen ist groß, weshalb diese Arbeit einen Anhaltspunkt zur ökonomischen Gestaltung aus steuerlicher Sicht mit besonderem Hinblick auf Projektgesellschaften dienen soll.

Anfangs werden die unterschiedlichen Definitionen und Begriffsbestimmungen der Gesetzgebung im Zusammenhang mit Immobilien sowie die möglichen Rechtsformen einer Projektgesellschaft und ihre damit verbundenen steuerrechtlichen Konsequenzen erläutert.

Anschließend wird die Veräußerung von Liegenschaften und ihre steuerrechtliche Handhabung beleuchtet und schlussendlich wird der Sonderfall der steuerlichen

Liebhabelei im Zuge der Vermietung von Immobilien, unter Heranziehung einschlägiger österreichischer Gesetze und wesentlicher höchstgerichtlicher Entscheidungen, diskutiert.

Der Fokus dieser Arbeit liegt auf Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen bei Projektgesellschaften und umfasst deshalb keine näheren Details zur Handhabung des Privatvermögensbereichs. Des Weiteren spezialisiert sich die vorliegende Ausarbeitung auf die steuerliche Betrachtung von Projektgesellschaften, welche sich auf den Kauf und den anschließenden Verkauf von Immobilien konzentrieren, weshalb die Thematik der Vermietung nicht detaillierter erörtert wird. Diese Arbeit ist zukunftsorientiert gestaltet, darum wird auf ältere bzw. nicht mehr anwendbare Rechtslagen nicht näher eingegangen.

## 2. BEGRIFFSBESTIMMUNGEN

Vorab ist aufzuklären: Was versteht der Gesetzgeber unter den Begriffen Betrieb bzw. betriebliche Einkünfte, Privatvermögen, Liegenschaft sowie Projektgesellschaft eigentlich?

Diese Begrifflichkeiten werden im folgenden Kapitel näher erläutert und bilden den Grundstein für jegliche weitere Überlegungen einer Immobiliengesellschaft.

### 2.1. Betrieb, betriebliche Einkünfte, Betriebsvermögen

Laut den Einkommensteuerrichtlinien ist ein Betrieb „(...) die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit (...)“ (EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 409). Ein Betrieb in diesem Sinne liegt nur bei betrieblicher Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG vor. Der Gewinn ist für jeden Betrieb einzeln zu ermitteln, wobei ein Betrieb aus mehreren Teilbetrieben bzw. Betriebsstätten bestehen kann.<sup>1</sup> Ob ein einzelner oder mehrere Betriebe vorliegen, ist im Sinne der Verkehrsauffassung zu beurteilen.<sup>2</sup> Wichtig ist hierbei das Ausmaß der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Zusammenhänge der einzelnen betrieblichen Bereiche.<sup>3</sup> Laut Rechtsprechung können nicht identische Tätigkeiten ebenso einen einheitlichen Betrieb darstellen, sofern sie geeignet sind, sich zu ergänzen. Beispielhaft wären ein Weinbau und ein Weinhandel oder eine Werbeagentur und eine Unternehmensberatung als einheitlicher Betrieb anzusehen.<sup>4</sup>

### 2.2. Betriebsvermögen, Privatvermögen

Der Saldo aus Aktiva (Anlagevermögen, aktive Rechnungsabgrenzungsposten und Umlaufvermögen) und Passiva (Schulden und Eigenkapital) bildet laut Bilanz das

---

<sup>1</sup> VwGH 5.2.1974, 1511/73.

<sup>2</sup> VwGH 22.11.1995, 94/15/0154.

<sup>3</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 409-412.

<sup>4</sup> VwGH 6.11.1968, 0051/67; VwGH 21.05.1990, 88/15/0038; VwGH 22.11.1995, 94/15/0154; VwGH 27.05.2003, 98/14/0072.

Betriebsvermögen iSd § 4 Abs. 1 EStG. Alle Wirtschaftsgüter im weiteren Sinn gehören dem Betriebsvermögen an, wenn sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben, eingelegt oder hergestellt worden sind oder wenn sie im Eigentum des Inhabers stehen und betrieblich veranlasst sind.<sup>5</sup> All jene Wirtschaftsgüter, die nicht unter diesen Tatbestand subsumiert werden können sind dem Privatvermögen zuzuordnen. Beispiele: Eigentumswohnung oder vorwiegend privat genutzte Kraftfahrzeuge,...

Bei Liegenschaften besteht außerdem die Möglichkeit, dass sie zu einem Teil privat und zum anderen Teil betrieblich genutzt werden. Dabei ist zu beachten, dass nur der betrieblich genutzte Teil dem Betriebsvermögen zugeordnet werden kann und somit die Betriebsausgaben nur anteilig steuerlich berücksichtigt werden dürfen. Aus diesem Grund kann der Veräußerungsgewinn auch nur anteilig den betrieblichen Einkünften zugewiesen werden.<sup>6</sup>

Der allgemein geltende Grundsatz der Nichtaufteilbarkeit von beweglichen Wirtschaftsgütern ist für Immobilien nicht anwendbar. Dabei ist die Voraussetzung für die Aufteilbarkeit eines Gebäudes in einen betrieblichen und einen privat genutzten Teil, dass das Gebäude eine bauliche Einheit bildet.<sup>7</sup> Ob ein Gebäude als bauliche Einheit anzusehen ist, hängt von bautechnischen Kriterien ab (zB sind Gebäude unmittelbar angrenzend aneinander gebaut bzw. ineinander integriert).<sup>8</sup> Jene Grundsätze gelten bei gemischter Nutzung ebenso für Mietrechte.<sup>9</sup> Generell ist eine Aufteilung nach Nutzflächen vorzunehmen, jedoch kann es bei bestimmten Einzelfällen dazu kommen, dass ein anderer Aufteilungsmaßstab sinnvoller ist und deshalb herangezogen wird (zB bei deutlich voneinander abweichenden Raumhöhen kann die Kubatur als Maßstab dienen).<sup>10</sup>

Die sogenannte „80/20-Prozent-Regel“ besagt, dass eine einheitliche Betrachtung von

---

<sup>5</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 449-451.

<sup>6</sup> Studera/ Thunshirn (2013), Rz 391.

<sup>7</sup> VwGH 26.9.1990, 86/13/0104.

<sup>8</sup> VwGH 20.1.1981, 1345/80; VwGH 1.3.1983, 82/14/0222, 82/14/0223; VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; VwGH 27.1.1994, 93/15/0161.

<sup>9</sup> VwGH 20.05.2010, 2008/15/0096.

<sup>10</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 557 ff; VwGH 26.07.2007, 2005/15/0133; Studera/ Thunshirn (2013), Rz 380 und 391.

Privat- bzw. Betriebsvermögen erfolgen kann, wenn der Schwellenwert von einer 20 %igen Nutzung nicht erreicht wird. Folglich ist ein Grundstück, welches zu weniger als 20 % (in Bezug auf die Gesamtnutzfläche) privat genutzt wird, als Betriebsvermögen anzusehen und eines, das zu weniger als 20 % betrieblich genutzt wird, dem Privatvermögen zuzuordnen.<sup>11</sup>

Des Weiteren ist zu beachten, dass laut Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 ein Vorsteuerabzug nur zulässig ist, wenn die betriebliche Nutzung eines Gebäudes den Schwellenwert von 10 % übersteigt.<sup>12</sup>

### Übersicht 80/20-Regel:<sup>13</sup>

	<b>private Nutzung</b>	<b>betriebliche Nutzung</b>
<b>&lt; 20 %</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ gesamtes Objekt = notwendiges Betriebsvermögen;</li> <li>○ Gebäudekosten sind zur Gänze abzugsfähig;</li> <li>○ Aufwendungen für private Nutzung = Privatentnahmen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ gesamtes Objekt = Privatvermögen;</li> <li>○ Aufwendungen für betriebliche Nutzung = Betriebsausgaben</li> <li>○ Vorsteuerabzug, wenn betriebliche Nutzung &gt; 10 %</li> </ul>
<b>20 – 80 %</b>	20 – 80 % Privat-/ Betriebsvermögen	20 – 80 % Privat-/ Betriebsvermögen
<b>&gt; 80 %</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ gesamtes Objekt = Privatvermögen;</li> <li>○ Aufwendungen für betriebliche Nutzung = Betriebsausgaben</li> <li>○ Vorsteuerabzug, wenn betriebliche Nutzung &gt; 10 %</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ gesamtes Objekt = notwendiges Betriebsvermögen;</li> <li>○ Gebäudekosten sind zur Gänze abzugsfähig;</li> <li>○ Aufwendungen für private Nutzung = Privatentnahmen</li> </ul>

<sup>11</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 566; VwGH 18.1.1983, 82/14/0100; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; VwGH 10.4.1997, 94/15/0211; VwGH 29.7.1997, 93/14/0062.

<sup>12</sup> § 12 Abs. 2 Z 1 lit a Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl. 663/1994 idF 106/2017.

<sup>13</sup> Gruber (2017), S.5-6.

Da der Fokus dieser Arbeit auf Immobilien des Betriebsvermögens liegt, wird in den folgenden Kapiteln auf die Handhabung von Liegenschaften im Privatvermögen nicht detaillierter eingegangen.

### **2.2.1. Notwendiges vs. gewillkürtes Betriebsvermögen**

Steht die betriebliche Nutzung einer Liegenschaft im Vordergrund, so ist von notwendigem Betriebsvermögen zu sprechen (dazu gehören zB Lagerhallen, Büroräume, Produktionshallen, Betriebs- und Geschäftsausstattung,...).<sup>14</sup> Für die Tatsache, dass es sich um notwendiges Betriebsvermögen handelt, sind folgende Merkmale maßgebend:<sup>15</sup>

- Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes
- Verkehrsauffassung
- Besonderheit des Betriebs und des Berufszweiges

Der bloße Umstand eines möglichen betrieblichen Einsatzes eines Wirtschaftsguts, erfüllt grundsätzlich noch nicht die Eigenschaften eines notwendigen Betriebsvermögensgegenstands.<sup>16</sup>

Ist eine Liegenschaft zB fremd vermietet und demnach weder notwendiges Privat- bzw. Betriebsvermögen, so hat der Steuerpflichtige die Entscheidungsfreiheit, ob er diese Immobilie als Betriebs- oder als Privatvermögen ansehen möchte.<sup>17</sup> Entscheidet sich der Steuerpflichtige für eine Zuordnung zum Betriebsvermögen, so ist die Rede von „gewillkürtem Betriebsvermögen“. Gemäß § 5 Abs. 1 EStG kann eine Liegenschaft nur dann gewillkürtes Betriebsvermögen sein, wenn eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG erfolgt. Somit kann abgeleitet werden, dass

---

<sup>14</sup> *Brucker/ Widinski* (2013), S.300; *Lindauer* (2010), Rz 71; *Studera/ Thunshirn* (2013), Rz 385; VwGH 27.01.1998, 93/14/0166.

<sup>15</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 471.

<sup>16</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 472; VwGH 22.10.1997, 93/13/0267; VwGH 20.2.1998, 96/15/0192.

<sup>17</sup> *Lindauer* (2010), Rz 75; *Schwandtner* (2014) S. 166; *Siegert* (2013), S. 325.

gewillkürtes Betriebsvermögen nur bei gemäß § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Unternehmern in der Bilanz ausgewiesen werden darf.<sup>18</sup>

### **2.2.2. Anlagevermögen**

Gemäß § 198 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch (UGB) sind jene Gegenstände als Anlagevermögen auszuweisen, welche bestimmt sind, dauernd oder zumindest für einen längeren Zeitraum dem Geschäftsbetrieb zu dienen.<sup>19</sup> Die Gegenstände des Anlagevermögens sollen dem Gebrauch dienen, wobei die Rechtsprechung üblicherweise unter dem Ausdruck „längerer Zeitraum“ mehr als ein Jahr versteht, aber auch eine längere Existenz im Betrieb kann ein Merkmal für das Vorliegen eines Anlagevermögensgegenstands sein.<sup>20</sup> Ausschlaggebend ist die Zweckwidmung im Zeitpunkt des Erwerbs (vor allem bei Beteiligungskäufen).<sup>21</sup>

Beispiele:

- Ein Grundstückserwerb eines Unternehmens, um darauf das Betriebsgebäude zu bauen.
- Wirtschaftsgüter, die vermietet werden sollen sind aufgrund der Annahme der dauernden Zweckwidmung dem Anlagevermögen zuzuschreiben

Das UGB geht bei seiner Einteilung noch weiter und sieht folgende Dreiteilung der Anlagen vor:<sup>22</sup>

#### **A. Anlagevermögen**

##### **I. Immaterielle Vermögensgegenstände**

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen

---

<sup>18</sup> § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; § 189 Unternehmensgesetzbuch BGBl. 114/1997 idF 107/2017; EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 589; *Schwandtner* (2014) S. 166; *Studera/ Thunshirn* (2013), Rz 386.

<sup>19</sup> § 198 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch BGBl. 114/1997 idF 107/2017.

<sup>20</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 606-610; VwGH 25.6.1998, 96/15/0251.

<sup>21</sup> VwGH 22.9.2000, 96/15/0207.

<sup>22</sup> § 224 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch BGBl. 114/1997 idF 107/2017.

2. Geschäfts(Firmen)wert
3. geleistete Anzahlungen

## II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich Bauten auf fremdem Grund
2. technische Anlagen und Maschinen
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau

## III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
6. sonstige Ausleihungen

### **2.2.3. Umlaufvermögen**

Absatz 4 des UGBs definiert Vermögensgegenstände, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, als Umlaufvermögen.<sup>23</sup> Es ist laut Einkommensteuerrichtlinien „(...) nach objektiv erkennbaren Kriterien zum Verbrauch bzw. Absatz im Betrieb bestimmt.“ (EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 615).

Folglich kann festgehalten werden, dass Betriebsvermögen, welches nicht dem Anlagevermögen zugeordnet werden kann, Umlaufvermögen darstellt und vice versa. Somit gehören Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr dem Umlaufvermögen an.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> § 198 Abs. 4 Unternehmensgesetzbuch BGBl. 114/1997 idF 107/2017.

<sup>24</sup> VwGH 17.12.1993, 93/15/0094.

Beispiele:

- Grundstücke, die dazu dienen sollen weiterverkauft zu werden
- Verbrauchsgüter
- Vorführwagen eines Fahrzeughändlers

Durch das Setzen des Schwerpunktes dieser Arbeit auf Projektgesellschaften, welche sich auf den Kauf und den anschließenden Weiterverkauf konzentrieren, sind die meisten Liegenschaften dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

## **2.3. Grundstück – Liegenschaft**

Laut dem Online-Wörterbuch Duden wird ein Grundstück als ein abgegrenztes Stück Land, das jemandes Eigentum ist, definiert.<sup>25</sup> Ob unter einer Liegenschaft ein Grundstück zu verstehen ist und umgekehrt, ist für den Gesetzgeber aber nicht immer gleich. Durch die unterschiedliche Auffassung dieser Begrifflichkeiten ist hier besondere Vorsicht geboten.

### **2.3.1. Unterschied „Grundstück“ Grunderwerbsteuer - Ertragsteuer**

Im grunderwerbsteuerlichen Hinblick ist gemäß § 2 GrEStG unter einem Grundstück ein Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen (Baurechte, Überbauten und Superädifikate sind den Grundstücken gleichzustellen). Ob es sich um ein Zugehör des Grundstücks handelt ist ebenfalls nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts auszulegen (Ausnahme Maschinen, Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, Inventar). Des Weiteren sind wirtschaftliche Einheiten, die aus mehreren Grundstücken bestehen als ein Grundstück zu anzusehen. Dies ist wichtig für die Bemessung der Grunderwerbsteuer.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Online-Wörterbuch DUDEN, <https://www.duden.de/rechtschreibung/Grundstueck> abgerufen am 20.01.2018.

<sup>26</sup> § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl. 309/1987 idF 163/2015.

Unter dem Begriff „Grundstück“ sind laut dem Allgemein bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB) folgende Bestandteile zu subsumieren:<sup>27</sup>

- Grund und Boden
- Gebäude
- natürlicher Zuwachs (zB Tiere, Pflanzen,...)
- Zugehör

Aus ertragsteuerlicher Sicht ist der Begriff „Grundstück“ als solches nicht existent. Er ist stattdessen als Oberbegriff zu verstehen und umfasst die Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte.<sup>28</sup> Die Grundstücksdefinition des § 30 Abs. 1 EStG gilt ebenso für den betrieblichen Bereich. Außerdem sind jene Wirtschaftsgüter dem Grundstücksbegriff zuzuordnen, welche mit Grundstücken derart eng verbunden sind (im Zusammenhang mit deren Funktion und Nutzung), dass sie die Nutzung des Grundstückes verbessern oder ermöglichen und aus diesem Grund nicht eigenständig übertragbar sind bzw. regelmäßig mit dem Grundstück mitverkauft werden. Beispiele hierfür wären: Wege, Zäune, Swimming Pools, Biotope, Parkplätze,...<sup>29</sup>

Die Ableitung des ertragsteuerlichen Grundstücksbegriffs erfolgt nicht nur aus dem EStG, sondern hauptsächlich aus der Rechtsprechung und umfasst folgende Elemente:<sup>30</sup>

- Grund und Boden
- Grundstücksanteile und Grundstücksbestandteile
- Gebäude
- grundstücksgleiche Rechte
- Baurechte, Superädifikate
- Eigentumswohnungen

---

<sup>27</sup> § 295 ff und § 405 Allgemein bürgerliches Gesetzbuch JGS Nr. 946/1811 idF BGBl. 161/2017.

<sup>28</sup> § 30 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; *Bodis/ Hammerl in Doralt/ Kirchmayer/ Mayr/ Zorn*, EStG<sup>17</sup> § 30 Rz 27.

<sup>29</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6621.

<sup>30</sup> *Thunshirn* (2018), S. 26.

- „fiktive“ Grundstücke
- Anteile an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften

Beispiele für grundstücksgleiche Rechte sind Baurechte auf fremden Grundstücken, Fischereirechte an fremden Gewässern und Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz.

Jagdrechte, Fischereirechte an eigenen Gewässern, Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz 1959 und Dienstbarkeiten stellen keine grundstücksgleichen Rechte im Sinne der Ertragsteuer dar.<sup>31</sup>

Das Zugehör ist gemäß § 30 EStG, im Gegensatz zum Verständnis aus grunderwerbsteuerlicher Sicht, nicht dem Grundstücksbegriff zuzuordnen.<sup>32</sup>

### 2.3.2. Begriff Gebäude

Die Definition des „Gebäudes“ bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Hierbei gilt gemäß EStR jenes Bauwerk als Gebäude, welches *„(...) durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt ist), mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (...)“*.<sup>33</sup>

Es ist jedoch unerheblich, ob ein Gebäude auf Dauer oder auf eine bestimmte Zeit errichtet wurde. Für Bauwerke, die typische Eigenschaften eines Gebäudes aufweisen, ist die Zweckbestimmung für eine Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt oder nicht im Allgemeinen unbeachtlich.<sup>34</sup>

Die Begrifflichkeit des Gebäudes umfasst ebenfalls Herstellungsaufwendungen für ein Gebäude sowie Superädifikate.<sup>35</sup>

<sup>31</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 662.

<sup>32</sup> *Thunshirn* (2018), S. 27.

<sup>33</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 3140; VwGH 21.12.1956, 1391/54, VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307.

<sup>34</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 3140; VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307.

<sup>35</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 3140-3141.

### 2.3.3. Begriff Grund und Boden

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 und 5 sowie § 30 Abs. 1 EStG ist unter dem Ausdruck “Grund und Boden” nur der nackte Grund und Boden zu verstehen. Selbständige Wirtschaftsgüter sind einkommensteuerrechtlich nicht zum Grund und Boden zu zählen, selbst wenn sie mit diesem fest verbunden sind oder zivilrechtlich als Zubehör der Liegenschaft zu qualifizieren sind (bspw. Gebäude, Betriebsanlagen, Glashäuser, Brücken, Wegerecht, ...). Auch nicht zum Grund und Boden hinzuzurechnen sind zB Jagdrechte, Baurechte, Fischereirechte.<sup>36</sup>

Wenn ein Wirtschaftsgut nach der Verkehrsauffassung einen derart engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück hat, dass die Nutzung dieses Grundstücks ermöglicht bzw. verbessert wird (zB Zäune, Wege), dann sind diese Wirtschaftsgüter für den Zweck der Besteuerung von Gewinnen aus dem Verkauf von Grundstücken vom Grundstücksbegriff umfasst.<sup>37</sup>

#### **Exkurs: Vermessungsgesetz**

In Österreich ist ein Grundstück gemäß § 7a Vermessungsgesetz jener Teil einer Katastralgemeinde, der im Grenzkataster bzw. Grundsteuerkataster als solcher mit einer eigenen Nummer geführt wird. Sie werden durch Grundbuchsbeschluss neu gebildet oder auch gelöscht und können außerdem durch Teilung oder Zusammenlegung entstehen. Grundstücke sind somit Teile einer Liegenschaft.<sup>38</sup>

## 2.4. Einkunftsarten

Die differierende Einkünfteermittlung und die unterschiedlichen Rechtsvorschriften im Hinblick auf die steuerliche Handhabung von Verlustverwertung und

---

<sup>36</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 577; VwGH 11.4.1958, 1314/56; VwGH 27.10.1976, 1418/74; VwGH 14.1.1986, 84/14/0019; VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; VwGH 11.12.1990, 90/14/0199; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077.

<sup>37</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 577.

<sup>38</sup> § 7a Vermessungsgesetz BGBl. 306/1968 idF 51/2016.

Veräußerungsgewinnen macht eine Trennung in betriebliche und in außerbetriebliche Einkünfte unabdingbar.<sup>39</sup>

§ 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) listet taxativ sieben Einkunftsarten auf, welche der Einkommensteuer in Österreich unterliegen.

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sowie
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb

werden hierbei als betriebliche Einkünfte beziehungsweise Gewinneinkünfte verstanden.<sup>40</sup>

- Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen und
- sonstige Einkünfte

stellen die außerbetrieblichen Einkunftsarten bzw. die Überschusseinkünfte dar.<sup>41</sup>

Die Unterscheidung in vermögensverwaltende und gewerbliche Vermietung ist im Hinblick auf Immobilienvermögen entscheidend.

### **2.4.1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Im Sinne des § 28 EStG liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, wenn die Vermietung im Rahmen der Vermögensverwaltung stattfindet. Das bedeutet, dass der Schwerpunkt auf der Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert liegt (zB bloße Nutzungsüberlassung).<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Kumer (2013), S. 107; Rosam/Zwinscher (2008), S. 115-116.

<sup>40</sup> § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>41</sup> § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>42</sup> Gruber (2017), S.3.

Im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gilt das Subsidiaritätsprinzip, welches besagt, dass Einkünfte gemäß § 28 EStG nur vorliegen, soweit sie nicht Einkünfte des § 2 Abs. 3 Z 1-5 EStG sind.<sup>43</sup>

Zusammenfassend fallen folgende Einkünfte unter Einkünfte des § 28 EStG:<sup>44</sup>

- Vermietung und Verpachtung von Immobilien und Rechten (zB Baurecht, Dienstbarkeit,...)
- Einkünfte aus der Veräußerung von Pacht- Mietzinsforderungen (Subsidiäratbestände)
- endgültige Betriebsverpachtung

Die Vermietung ist üblicherweise als vermögensverwaltend anzusehen, wenn eine bloße Nutzungsüberlassung vorliegt. Sobald ein Vermieter Leistungen erbringt, die über das normale Maß hinausgehen (zB tägliche Reinigung, angebotene Mahlzeiten und Getränke,...), sind diese Einkünfte als gewerbliche Vermietung anzusehen und den betrieblichen Einkünften zuzuordnen.<sup>45</sup>

## 2.4.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Im Zusammenhang mit Liegenschaften liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG bei gewerblicher Vermietung und Grundstückshandel vor.<sup>46</sup>

### *Gewerbliche Vermietung*

Wie in Kapitel 2.4.1. bereits erwähnt wurde, muss die Tätigkeit des Vermieters über eine bloße Nutzungsüberlassung hinausgehen, damit die Einkünfte der Vermietung einen gewerblichen Charakter haben.

---

<sup>43</sup> § 28 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>44</sup> Gruber (2017), S.3.

<sup>45</sup> Doralt/ Kauba in Doralt EStG (2006), § 23 Rz 114; Kumer (2013), S. 123-125.

<sup>46</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5401 ff; Herzog (2012), S. 599; Kumer (2013), S. 108.

Beispiele hierfür sind:<sup>47</sup>

- Erbringung von nicht geringfügige Nebenleistungen bei Vermietung
- Vermietung von Tennisplätzen, Konzertsälen, Messeständen, Campingplätzen,..
- Gästezimmervermietung ab 10 Fremdenbetten<sup>48</sup>
- Vermietung von Apartments (> 5 Apartments bei kurzfristiger Vermietung)<sup>49</sup>

Es liegen immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG bei einer Vermietung durch Kapitalgesellschaften vor.<sup>50</sup>

### ***Gewerblicher Grundstückshandel***

Grundstücksverkäufe sind dann als gewerblich zu qualifizieren, wenn es sich bei der Transaktion um eine nachhaltige Handlung mit Gewinnabsicht und mit Beteiligung am allgemein wirtschaftlichen Verkehr handelt. Steht die Vermögensverwertung im Vordergrund, so ist auch die Grundstücksveräußerung aus dem Privatvermögen als gewerblicher Grundstückshandel anzusehen.<sup>51</sup>

Um zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel unterscheiden zu können, sind entscheidende Abgrenzungskriterien nötig. Für das Vorliegen von gewerblichem Grundstückshandel sind folgende Indizien zu erwähnen.<sup>52</sup>

- die planmäßige Parzellierung, Aufschließung und anschließende Verwertung
- ein bestehender Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen (das damit verbundene Fachwissen ist geeignet, das Charakteristikum einer „planmäßigen Vorgehensweise“ zu erfüllen<sup>53</sup>)

---

<sup>47</sup> Gruber (2017), S.4-5.

<sup>48</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5435.

<sup>49</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5436; VwGH 3.5.1983, 82/14/0248.

<sup>50</sup> Gruber (2017), S. 5.

<sup>51</sup> VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061; EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5440-5448.

<sup>52</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5445.

<sup>53</sup> VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033.

- Betreiben eines Bebauungsplans durch Anregung, Entwurfsplanung, aktives Verfolgen der erstellten Pläne und darauf folgende Parzellierung entsprechend diesem Bebauungsplan
- viele Grundstücksverkäufe bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe
- Finanzierung durch Fremdkapital (eine hohe Fremdkapitalquote lässt einen späteren Grundstücksverkauf naheliegend erscheinen)<sup>54</sup>
- umfangreiche Werbemaßnahmen für die Käufersuche (zB Inserate)<sup>55</sup>
- verwenden des Verkaufserlöses zum Erwerb eines weiteren Grundstücks<sup>56</sup>

Gegensätzlich sprechen folgende Indizien beispielhaft gegen einen gewerblichen Grundstückshandel:<sup>57</sup>

- die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet für sich allein keinen Gewerbebetrieb<sup>58</sup>
- Ausnutzen von günstigeren Einzelveräußerungen im Gegensatz zu Großverkäufen
- besondere Umstände, die zur Parzellierung und Baureifmachung geführt haben, jedoch war ursprünglich ein Gesamtverkauf geplant
- fehlender Fremdkapitaleinsatz, sowie fehlender zeitlicher Zusammenhang von Parifizierung und Verkauf, lange Behaltdauer der Grundstücke (> 10 Jahre) und ein passives Verhalten des Verkäufers<sup>59</sup>

Wurden die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels erfüllt, sind diese Grundstücke als Umlaufvermögen einzustufen. Jene Einkünfte aus der Veräußerung solcher Grundstücke lösen nicht den Tatbestand des § 30a Abs. 3 Z 1 EStG aus, welcher einen besonderen Steuersatz von 30 % mit sich bringt.<sup>60</sup>

---

<sup>54</sup> VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033.

<sup>55</sup> VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033.

<sup>56</sup> VwGH 25.3.1999, 94/15/0171.

<sup>57</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5448.

<sup>58</sup> VwGH 22.9.1992, 92/14/0064.

<sup>59</sup> VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061.

<sup>60</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5440a.

Somit kommen für Personengesellschaften und ihre Liegenschaften, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, die Regelbesteuerungssätze des § 33 EStG zur Anwendung.

## **2.5. Projektgesellschaft**

Die Absicht ein wirtschaftlich selbstständiges Projekt umzusetzen, zieht bei Immobilienprojekten ein hohes finanzielles Risiko mit sich. Deshalb stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob es Sinn macht eine rechtlich eigenständige Projektgesellschaft für dieses einmalige Vorhaben zu gründen.

Um das Risiko zu verteilen bzw. einzuschränken ist es in der Praxis durchaus sinnvoll eine eigene Projektgesellschaft ins Leben zu rufen. Diese Gesellschaft verkörpert ein eigenes Unternehmen, das einzig und allein zur Umsetzung des individuellen Projektes geschaffen wurde.

Der Fokus von Projektgesellschaften in der Immobilienbranche kann in zwei größere Teilbereiche untergliedert werden. Fertig umgesetzte Projekte können hierbei abverkauft oder auch vermietet werden. Da sich diese Arbeit auf Projektgesellschaften, welche sich auf den Kauf und anschließenden Verkauf spezialisieren, konzentriert, wird auf die Thematik der Vermietung von Immobilienprojekten nicht detaillierter eingegangen.

Welche Rechtsformen für eine solche Projektgesellschaft in Frage kommen bzw. besonders beliebt sind hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab (zB Anzahl der Gesellschafter, die angestrebte Risiko-/ Haftungsverteilung, das Gesamtkapital des Projekts, steuerliche Vor- und Nachteile,...). Details zu den unterschiedlichen Rechtsformen werden im anschließenden Kapitel 0. erörtert.

## Zusammenfassende Fragen Kapitel 2

- Ist das Grundstück dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen?
- Kann es gewillkürtes Betriebsvermögen sein?
- Zählt das Grundstück zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen?
- Was umfasst der Begriff „Grundstück“ im Ertragssteuerrecht?  
Welche Einkunftsart wird erzielt?

### 3. RECHTSFORMEN

Die Wahl der Rechtsform einer Projektgesellschaft spielt im Entscheidungsprozess eine sehr wichtige Rolle. Sie ist den meisten anderen Entscheidungen vorangestellt, wird im Idealfall nur einmal im Projektablauf gefällt und trägt genauso zum Erfolg des Projekts bei, wie alle anderen Faktoren auch (zB Qualitätsmanagement, Marketing, etc. ...).<sup>61</sup>

Es kann zwischen den Rechtsformen Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften unterschieden werden. Oftmals wird in der Praxis die Form einer Kapitalgesellschaft gewählt.<sup>62</sup>

Durch die unterschiedlichen Situationen im konkreten Einzelfall gibt es keine generelle „optimale“ Rechtsform. Die jeweiligen Vor- und Nachteile dieser Rechtsformen werden nachfolgend veranschaulicht.

#### 3.1. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR)<sup>63</sup>

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat zwei oder mehrere Beteiligte, die ihre Arbeitskraft bzw. ihr Vermögen zum gemeinsamen Nutzen bereitstellen.

Diese Gesellschaft besitzt keine Rechtspersönlichkeit. Sie kann demnach nicht ins Firmen- oder Grundbuch eingetragen werden, klagen oder geklagt werden. Eine GesbR ist demnach auch kein selbstständiges Steuersubjekt (Ausnahme Umsatzsteuerrecht). Aus einkommensteuerlichem Hinblick sind somit die einzelnen Gesellschafter die Steuersubjekte.

---

<sup>61</sup> Doralt/ Grün/ Nowotny: Die Rechtsform-Entscheidung in der Projektorganisation. Wien 1978, S. 1.

<sup>62</sup> Bühner (1993): Strategie und Organisation – Analyse und Planung der Unternehmensdiversifikation mit Fallbeispielen. S. 454.

<sup>63</sup> Wirtschaftskammer Österreich (WKO), <https://www.wko.at/service/Gesellschaft-buergerlichen-Rechts---GesbR.html> abgerufen am 21.01.2018.

Die Gründung einer GesbR stellt aufgrund des nicht erforderlichen Stammkapitals - im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften – keinen großen finanziellen Aufwand dar.

Es bestehen keine Formvorschriften für den Gesellschaftsvertrag einer GesbR und grundsätzlich gilt die Alleingeschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis jedes einzelnen Gesellschafters (außer es werden abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag vereinbart).

Die einzelnen Gesellschafter haften persönlich, solidarisch, unbeschränkt und primär.

Bei einem Jahresumsatz > € 700.000,- in zwei aufeinander folgenden Jahren muss die GesbR im zweitfolgenden Geschäftsjahr in eine Offene Gesellschaft (OG) oder eine Kommanditgesellschaft (KG) umgewandelt und in das Firmenbuch eingetragen werden. Sie ist fortan zur Rechnungslegung verpflichtet. Übersteigt der Umsatzerlös € 1.000.000,- in einem einzigen Geschäftsjahr, so werden die Rechnungslegungs- und Eintragungspflicht schon im darauf folgenden Jahr schlagend.

Des Weiteren ist zu beachten, dass Dienst-, Darlehens- und Mietverhältnisse zwischen den Gesellschaftern und einer GesbR einkommenssteuerlich nicht anerkannt werden.

Für größere Bauprojekte wird in der Praxis häufig eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE) gegründet.

### **3.2. Personengesellschaften**

Unter Personengesellschaften werden die Offene Gesellschaft und die Kommanditgesellschaft verstanden.

### 3.2.1. Offene Gesellschaft (OG)<sup>64</sup>

Eine OG besteht aus mindestens zwei Personen und wird unter einer eigenen Firma geführt. Sie ist somit Träger von Rechten und Pflichten und kann klagen oder geklagt werden.

Die Gesellschafter haben prinzipiell die gleichen Einlagen (zB Geld oder Dienstleistungen) in die OG einzubringen und haften – ebenso wie bei der GesbR – persönlich, solidarisch, unbeschränkt und primär.

Für die Gründung einer OG sind keine gesetzlichen Formvorschriften einzuhalten, jedoch ist die Eintragung ins Firmenbuch verpflichtend, da die Gesellschaft rechtlich erst mit Firmenbucheintragung entsteht.

Die Gesellschafter sind grundsätzlich alle für sich alleine befugt die Vertretung und die Geschäftsführung der OG zu übernehmen. Um eine gewerbliche Tätigkeit ausführen zu dürfen, bedarf es einer Gewerbeberechtigung, welche auf die OG lauten muss. Demzufolge muss ein gewerberechtigter Geschäftsführer bestellt werden. Bei einem reglementierten Gewerbe (wie bspw. dem Bauträger) ist zu beachten, dass ein solcher gewerberechtigter Geschäftsführer entweder ein voll sozialversicherungspflichtiger Arbeitnehmer der Gesellschaft oder ein Gesellschafter ist.

Die Schwellenwerte zur Rechnungslegungspflicht einer OG unterscheiden sich nicht zu jenen einer GesbR (siehe Kapitel 3.1.).

Ebenso wie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist die Offene Gesellschaft kein eigenes Steuersubjekt und demnach auch nicht einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuerpflicht besteht für die einzelnen Gesellschafter selbst. Die Umsatzsteuer wird durch die OG selbst abgeführt.

---

<sup>64</sup> Wirtschaftskammer Österreich (WKO), [https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Offene\\_Gesellschaft\\_\(OG\).html](https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Offene_Gesellschaft_(OG).html) abgerufen am 22.01.2018.

### **3.2.2. Kommanditgesellschaft (KG)<sup>65</sup>**

Eine KG besteht aus einem Minimum von zwei Personen, von denen die Haftung zumindest einer Person auf eine bestimmte Haftungssumme beschränkt ist. Dieser Gesellschafter wird Kommanditist genannt. Die Haftungsschuld des Kommanditisten ist erfüllt, sobald er seine Pflichteinlage in Höhe der Haftungssumme an die KG leistet (Ausnahme Kommunalsteuer).

Der Komplementär hingegen haftet unbeschränkt, persönlich, primär und solidarisch.

Die KG wird wie die OG unter einer Firma geführt und ist ins Firmenbuch einzutragen.

Die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis obliegt bei einer Kommanditgesellschaft den Komplementären (Ausnahme: erforderliche Zustimmung der Kommanditisten bei außergewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen).

Die Voraussetzungen und Richtwerte für die Bilanzierungspflicht und die Gewerbeberechtigung bei reglementiertem Gewerbe sind für die KG die gleichen wie bei der OG (Ausnahme: Rechnungslegungspflicht einer GmbH & Co KG ist unabhängig von den Umsatzerlösen).

Eine Kommanditgesellschaft ist nur im Hinblick auf die betrieblichen Steuern (zB Umsatzsteuer) als eigenes Steuersubjekt anzusehen. Im Zusammenhang mit der Einkommensteuer sind die einzelnen Gesellschafter steuerpflichtig.

### ***GmbH & Co KG<sup>66</sup>***

Bei dieser Sonderform der KG ist der Komplementär eine GmbH. Aufgrund der Risikominimierung durch die Haftung der GmbH beschränkt auf ihr Gesellschaftsvermögen und die Haftung der Kommanditisten bis zur Höhe der

Einlage, stellt die GmbH & Co KG die wohl häufigste Rechtsform einer

---

<sup>65</sup> Wirtschaftskammer Österreich (WKO), [https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Kommanditgesellschaft\\_\(KG\).html](https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Kommanditgesellschaft_(KG).html) abgerufen am 22.01.2018.

<sup>66</sup> Unternehmensservice Portal, [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan\\_gesellschaften/gesellschaftsformen/gmbh\\_co\\_kg/Seite.470262.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan_gesellschaften/gesellschaftsformen/gmbh_co_kg/Seite.470262.html) abgerufen am 04.02.2018.

Projektgesellschaft in der Praxis dar.

Hierbei ist jeder Kommanditist für seinen Gewinnanteil einkommensteuerpflichtig und der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH unterliegt der Körperschaftsteuer in Höhe von 25%.

Es ist bei einer GmbH & Co KG allerdings zu beachten, dass zwei Gesellschaften gegründet werden müssen, weshalb die Gründungskosten steigen und die Doppelsteuerbelastung für kleinere Unternehmen nicht vorteilhaft ist.

### **3.2.3. Vermögensverwaltende Personengesellschaft**

Nützt eine Personengesellschaft die eigenen Grundstücke ausschließlich im Zuge der Vermögensverwaltung, so liegen keine betrieblichen Einkünfte vor, sondern jene aus Vermietung und Verpachtung, denn die Rechtsform alleine verleiht einer Personengesellschaft nicht automatisch gewerblichen Charakter.<sup>67</sup>

Es müssten die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft gegeben sein, um die Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zurechnen zu können (unter der Annahme die Gesellschaft ist im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig).<sup>68</sup>

Bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sind beispielsweise das Geschäftsführungsentgelt oder die Gesellschaftervergütungen als Werbungskosten abzugsfähig.<sup>69</sup>

Eine wichtige Rolle in diesem Zusammenhang spielt die „Vereinigung aller Anteile“ und der Fakt, dass bei einem Verkauf oder einer Schenkung eines Personengesellschaftsanteils grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr anfallen, solange § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG nicht anzuwenden sind. Es fällt jedoch Grunderwerbsteuer für ein inländisches Grundstück einer

---

<sup>67</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6015.

<sup>68</sup> VwGH 25.06.1997, 95/15/0192.

<sup>69</sup> VwGH 12.09.1989, 88/14/0137; VwGH 25.06.1997, 95/15/0192.

Personengesellschaft an, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile auf neue Gesellschafter übergehen (= „Vereinigung aller Anteile“).<sup>70</sup>

### **3.3. Kapitalgesellschaften**

Bei Kapitalgesellschaften kann zwischen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und einer Aktiengesellschaft unterschieden werden.

#### **3.3.1. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)<sup>71</sup>**

Im Gegensatz zu Personengesellschaften, kann eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung auch nur von einer einzelnen Person gegründet werden. Die GmbH besitzt eine eigene Rechtspersönlichkeit und entsteht durch Eintragung ins Firmenbuch. Der Gesellschaftsvertrag muss notariell beglaubigt werden.

Die Gesellschafter leisten Beiträge (Stammeinlagen), welche das Stammkapital bilden. Dieses Stammkapital beträgt mindestens € 35.000,- und ist grundsätzlich zur Hälfte in bar einzubezahlen (mit Ausnahme der Gründungsprivilegierung).

Die Haftung der GmbH ist auf das gesamte Gesellschaftsvermögen beschränkt, wodurch die Gesellschafter nur bis zum vereinbarten Stammkapital bzw. ihrer Stammeinlage haften (keine persönliche oder direkte Haftung der Gesellschafter selbst).

Es ist mindestens ein Geschäftsführer zu bestellen, der die GmbH gerichtlich und außergerichtlich vertritt (grundsätzlich in Form der Gesamtvertretung durch alle Geschäftsführer gemeinsam) und welcher im Firmenbuch eingetragen werden muss.

Die Geschäftsführer haben mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu

---

<sup>70</sup> § 1 Abs. 2a und 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl. 309/1987 idF 163/2015.

<sup>71</sup> Wirtschaftskammer Österreich (WKO), [https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Gesellschaft\\_mit\\_beschaenker\\_Haftung\\_\(GmbH\).html](https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Gesellschaft_mit_beschaenker_Haftung_(GmbH).html) abgerufen am 22.01.2018.

handeln und können bei Verletzung einer solchen der Gesellschaft gegenüber haftbar werden.

Ein Jahresabschluss muss aufgrund der Rechnungslegungspflicht einer GmbH erstellt und beim Firmenbuchgericht eingereicht werden.

Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist als eigenständiges Steuersubjekt anzusehen. Ihre Gewinne werden mit 25 % Körperschaftsteuer besteuert. Weitere 27,5 % Kapitalertragsteuer fallen bei Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter in Form der Endbesteuerung an.

### **3.3.2. Aktiengesellschaft (AG)<sup>72</sup>**

Die AG besitzt eine eigene Rechtspersönlichkeit und sie entsteht durch Eintragung in das Firmenbuch.

Für die Gründung einer Aktiengesellschaft muss ein Grundkapital von mindestens € 70.000,- von den Gesellschaftern (Aktionären) aufgebracht werden.

Die Aktionäre haften nicht für die Verbindlichkeiten einer AG.

Für das Bestehen einer Aktiengesellschaft sind ein Vorstand, die Hauptversammlung und ein Aufsichtsrat zwingend vorgeschrieben.

Die Rechtsform der Aktiengesellschaft ist mitunter die aufwendigste, komplexeste und unwahrscheinlichste im Hinblick auf die Gründung einer Projektgesellschaft und wird deshalb in dieser Arbeit nicht detaillierter beschrieben.

---

<sup>72</sup> Wirtschaftskammer Österreich (WKO), [https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Welche\\_Gesellschaftsformen\\_gibt\\_es\\_in\\_Oesterreich\\_.html](https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Welche_Gesellschaftsformen_gibt_es_in_Oesterreich_.html) abgerufen am 22.01.2018.

### 3.4. Übersicht Rechtsformen

	<b>GesbR</b>	<b>OG</b>
<b>Gesellschafter</b>	mind. 2	mind. 2
<b>Gründung</b>	kein Stammkapital erforderlich	Eintragung Firmenbuch
<b>Haftung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ persönlich</li> <li>○ solidarisch</li> <li>○ unbeschränkt</li> <li>○ primär</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ persönlich</li> <li>○ solidarisch</li> <li>○ unbeschränkt</li> <li>○ primär</li> </ul>
<b>Rechnungslegungs- pflicht</b>	nein, außer bei Erreichen der Schwellenwerte	nein, außer bei Erreichen der Schwellenwerte
<b>Steuer</b>	Gesellschafter = Steuersubjekt	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Gesellschafter = Steuersubjekt</li> <li>○ USt von OG</li> </ul>
<b>Gewerbeberechtigung</b>	durch einzelne Gesellschafter	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ auf Gesellschaft lautende Gewerbeberechtigung erforderlich</li> <li>○ gewerbeberechtigter Geschäftsführer</li> </ul>

	<b>KG</b>	<b>GmbH</b>
<b>Gesellschafter</b>	mind. 2	mind. 1
<b>Gründung</b>	Firmenbucheintragung	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Firmenbucheintragung</li> <li>○ Stammkapital € 70.000,-</li> <li>○ Gesellschaftsvertrag</li> <li>○ Geschäftsführerbestellung</li> </ul>
<b>Haftung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Komplementär: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ primär</li> <li>▪ solidarisch</li> <li>▪ unbeschränkt</li> <li>▪ persönlich</li> </ul> </li> <li>○ Kommanditist: beschränkt bis Haftungssumme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ GmbH: gesamtes Gesellschaftsvermögen</li> <li>○ Gesellschafter: durch Stammkapital beschränkt</li> </ul>
<b>Rechnungslegungs- pflicht</b>	nein, außer bei Erreichen der Schwellenwerte	ja + Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuchgericht
<b>Steuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Ertragsteuern: KG ≠ Steuersubjekt</li> <li>○ betriebliche Steuern: KG = Steuersubjekt</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ GmbH = Steuersubjekt</li> <li>○ 25 % KÖSt</li> <li>○ 27,5 % KESSt</li> </ul>
<b>Gewerbeberechtigung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ auf Gesellschaft lautende Gewerbeberechtigung erforderlich</li> <li>○ gewerbeberechtigter Geschäftsführer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ auf Gesellschaft lautende Gewerbeberechtigung erforderlich</li> <li>○ gewerbeberechtigter Geschäftsführer</li> </ul>

### 3.5. Beliebte Rechtsformen der ÖsterreicherInnen

		WKO STATISTIK														
		1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 <sup>2</sup>
<b>Unternehmensneugründungen<sup>1</sup> nach Rechtsformen</b>																
Rechtsform		1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 <sup>2</sup>
Einzelunternehmen (nicht eingetragen)		9.633	18.293	25.114	23.180	24.153	33.723	26.444	30.254	28.712	29.230	30.160	29.733	31.822	33.709	32.865
GmbH		3.166	3.028	3.561	3.759	3.622	3.663	3.274	3.476	3.213	3.058	3.466	4.235	3.631	3.548	3.737
KG		526	1.306	1.255	1.184	999	945	835	926	853	822	757	666	666	827	694
OG		457	883	747	641	617	684	626	711	713	698	652	646	721	693	724
Verein		127	100	135	112	102	145	126	113	109	109	111	135	135	143	110
AG		33	58	26	28	34	26	25	24	18	10	10	8	12	23	14
Einzelunternehmen (eingetragen)		25	23	12	48	633	982	1.226	1.493	1.514	1.585	1.658	1.525	1.534	1.765	1.705
Sonstige		194	71	151	157	144	163	156	128	147	126	132	106	115	120	116
Zusammen		14.161	23.762	31.001	29.109	30.304	40.331	32.712	37.125	35.279	35.638	36.946	37.054	38.636	40.828	39.965
<b>Anteile in Prozent</b>																
Einzelunternehmen (nicht eingetragen)		68,0	77,0	81,0	79,6	79,7	83,6	80,8	81,5	81,4	82,0	81,6	80,2	82,4	82,6	82,2
GmbH		22,4	12,7	11,5	12,9	12,0	9,1	10,0	9,4	9,1	8,6	9,4	11,4	9,4	8,7	9,4
KG		3,7	5,5	4,0	4,1	3,3	2,3	2,6	2,5	2,4	2,3	2,0	1,8	1,7	2,0	1,7
OG		3,2	3,7	2,4	2,2	2,0	1,7	1,9	1,9	2,0	2,0	1,8	1,7	1,9	1,7	1,8
Verein		0,9	0,4	0,4	0,4	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,3	0,4	0,3
AG		0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Einzelunternehmen (eingetragen)		0,2	0,1	0,0	0,2	2,1	2,4	3,7	4,0	4,3	4,4	4,5	4,1	4,0	4,3	4,3
Sonstige		1,4	0,3	0,5	0,5	0,5	0,4	0,5	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3
Zusammen		100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

<sup>1</sup> Unternehmensneugründungen im Bereich der Wirtschaftskammern; echte Gründungen (ohne Umgründungen, kurzfristige Löschungen oder "Ruhendmeldungen", Filialgründungen, etc.)  
 Bruch in der Zeitreihe aufgrund geänderter rechtlicher Lage: Die Tätigkeit der selbständigen Personenbetreuung wurde im Jahr 2007 ausdrücklich in der Gewerbeordnung geregelt, dies führte zu einem sprunghaften Anstieg der Mitglieder- und Gründungszahlen im Jahr 2008.

<sup>2</sup> Daten 2017 vorläufig  
 Quelle: WKO

Stand: Jänner 2018

Abbildung 3: Unternehmensneugründungen nach Rechtsformen, Quelle: WKO Wirtschaftskammer Österreich, <http://wko.at/statistik/ng/ng-rf.pdf> abgerufen am 22. Jänner 2018.

Aus der angeführten Tabelle der Wirtschaftskammer Österreich ist ersichtlich, dass die beliebteste Rechtsform bei Neugründungen in Österreich das Einzelunternehmen ist. An zweiter Stelle befindet sich mit einem 9,7 %igen Anteil die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Bei ungefähr gleich vielen Neugründungen fällt die Wahl der Rechtsform auf eine Kommanditgesellschaft bzw. Offene Gesellschaft – nämlich 1,8 % bzw. 1,7 % der Anteile.

Durch die steuerlichen Faktoren sowie die außersteuerlichen Aspekte der Haftung, Gründungskosten und des laufenden Aufwands wird in der Praxis deshalb eine Projektgesellschaft oftmals in Form einer Kapitalgesellschaft gegründet.<sup>73</sup>

### **Exkurs: Trend Crowdfunding<sup>74</sup>**

Die Umsetzung eines Bauvorhabens ist oft mit einem hohen finanziellen Risiko verbunden. In den letzten Jahren ist deshalb das sogenannte Immobilien Crowdfunding immer beliebter geworden. Beim Crowdfunding geht es darum, finanzielle Mittel durch viele Kleininvestoren (> 500 Anleger sind keine Seltenheit) aufzubringen und damit die Eigenkapitalquote zu stärken.

Die aktuelle Verzinsung liegt bei fünf bis sieben Prozent p.a. bei einer relativ kurzen Laufzeit von sechs Monaten bis ca. drei Jahren.

Das Kapital der Anleger wird in Form eines nachrangigen Darlehens bezahlt, wodurch ein Totalverlust des eingesetzten Geldes möglich ist.

Die Vorteile durch eine hohe Fixverzinsung, der Einstiegsmöglichkeit mit kleineren Beträgen sowie die überschaubaren Laufzeiten machen das Immobilien Crowdfunding besonders attraktiv.

---

<sup>73</sup> Bühner (1993): Strategie und Organisation – Analyse und Planung der Unternehmensdiversifikation mit Fallbeispielen. S. 454.

<sup>74</sup> Maier/ Wiedersich (2017): Wo es sich jetzt noch auszahlt: Investieren in Immobilien. In: *GEWINN* (10/2017), S. 24-36.

Dieser relativ neuen Finanzierungsform fehlen noch die langfristigen Erfahrungswerte, denn in Österreich wurden laut Andreas Zederbauer, Gründer der Immobilien-Crowdfunding-Plattform Dagobertinvest, erst 70 Immobilienprojekte erfolgreich damit finanziert. Die Bewährungsprobe für das Immobilien Crowdfunding steht 2018 bevor, wenn eine größere Anzahl an Projekten ihr Laufzeitende erreichen wird.

Bei den meisten Projekten handelt es sich um Wohnungsneubauprojekte, bei denen Bauträger das Geld für die Errichtung von Immobilien benötigen.

Die Nachteile für Anleger dieser Finanzierungsform sind also zusammenfassend der mögliche Totalverlust des eingesetzten Kapitals, das Entwicklerrisiko (zB Zeitverzögerungen, Baukostenüberschreitungen, etc...) und die fehlenden langfristigen Erfahrungswerte.

### Zusammenfassende Fragen Kapitel 3

- Welche Rechtsform soll zur Gründung der Projektgesellschaft gewählt werden?
- Wie viele Personen sollen Gesellschafter sein?
- Wie soll die Haftung der Projektgesellschaft gestaltet sein?
- Wie hoch dürfen die Gründungskosten der Projektgesellschaft sein?
- Stehen genügend finanzielle Mittel für eine Gründung zur Verfügung?
- Liegt eine Gewerbeberechtigung vor?
- Welche Kosten entstehen beim Wechsel der Rechtsform? (Vorsicht zB bei Privatentnahme eines Betriebsgebäudes)
- Wie sieht die laufende Besteuerung der einzelnen Rechtsformen aus?
- Sind Mitarbeiter in der Gesellschaft vorhanden bzw. sollen welche eingestellt werden?
- Wie wird der Gewinn jeder Rechtsform versteuert?
- Welche laufenden Kosten verursachen die einzelnen Rechtsformen? (zB Steuerberatungskosten für Jahresabschluss)

## 4. VERÄUßERUNG VON BETRIEBLICHEN GRUNDSTÜCKEN

Weiterführend ist abzuklären, was der Gesetzgeber gemeinsam mit der Judikatur unter dem Begriff der Veräußerung versteht. Die Zuordnung der Grundstücke in die private bzw. betriebliche Sphäre, sowie die Unterteilung in Alt- bzw. Neu-Grundstücke spielt hierbei eine wichtige Rolle.

Die maßgeblichen Unterschiede von asset deal und share deal beim Verkauf eines Immobilienprojektes werden am Ende dieses Kapitels im Detail dargestellt und geben einer Projektgesellschaft Anhaltspunkte zu den wesentlichen Merkmalen, die diese beiden Veräußerungsformen mit sich bringen.

### 4.1. Veräußerungsbegriff

Der Begriff der Veräußerung ist grundsätzlich einer entgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts gleichzustellen.<sup>75</sup> Mögliche Formen sind der Verkauf, Tausch und die Veräußerung als sonstiges Rechtsgeschäft. Den Zeitpunkt der Veräußerung bildet der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (zB Kaufvertrag).<sup>76</sup>

Unentgeltliche Übertragungen sind laut den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des 1. StabG 2012 keine ertragsteuerlich relevanten Vorgänge und lösen demnach keine Steuerpflicht aus. Deshalb sind unentgeltliche Übertragungsvorgänge (zB Erbschaft, Schenkung,...) von der Besteuerung ausgenommen.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> Herzog (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012. In: SWK 2012, S. 563.

<sup>76</sup> Fuchs (2015): S.133

<sup>77</sup> erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage des 1. StabG 2012, S. 8.

## 4.2. Betriebliche Grundstücksveräußerung

Was passiert nun bei der Veräußerung von Immobilien des Betriebsvermögens und welche steuerrechtlichen Aspekte sind hierbei zu beachten?

Vorerst ist zu unterscheiden, um welche Rechtsform es sich bei einer Projektgesellschaft handelt. Liegt eine Personengesellschaft vor und betrifft es ein Grundstück des Anlagevermögens, so ist die Immobilienertragssteuer des § 30a EStG anzuwenden. In Bezug auf Grundstücke des Umlaufvermögens sind die Regelbesteuerungssätze des § 33 EStG heranzuziehen. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist die steuerliche Handhabung der Grundstücke des Anlagevermögens, sowie derer des Umlaufvermögens dieselbe. Hierbei fallen 25% Körperschaftsteuer und 27,5% Kapitalertragssteuer bei Gewinnausschüttung an.

<b>Gewerblicher Grundstückshandel</b>	
<b>Personengesellschaft</b>	<u>Anlagevermögen</u> : 30% Immobilienertragsteuer <u>Umlaufvermögen</u> : Regelbesteuerung bis zu 50%
<b>GmbH</b>	<u>Anlage- und Umlaufvermögen</u> : 25% KÖSt + 27,5% KESt

Prinzipiell sind die Bestimmungen für private Grundstücksveräußerungen nach §§ 30 – 30c EStG auch auf betriebliche Grundstücksveräußerungen anzuwenden, wobei § 4 Abs. 3a Z1-5 EStG Sonderregelungen vorsieht (zB Steuerbefreiungen gem. § 30 Abs.2 Z 3-4, Betriebsausgabenabzugsverbot, Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens, Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens).<sup>78</sup>

Grundsätzlich gilt für betriebliche Einkünfte aus einer Veräußerung, Entnahme oder Zuschreibung von Grundstücken gem. § 30a Abs. 3 EStG der besondere Steuersatz

<sup>78</sup> § 4 Abs.3a Z 1-5 und § 30-30c Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

von 30 % gem. § 30a Abs. 1 EStG, wobei auch die Regelbesteuerung nach Abs. 2 möglich ist.<sup>79</sup>

Der besondere Steuersatz ist hingegen nicht auf Grundstücksveräußerungen des Umlaufvermögens sowie auf Veräußerungen mit betrieblichem Schwerpunkt auf gewerblicher Überlassung (zB Immobilienentwickler) anwendbar.<sup>80</sup> Hierfür kommen bei Personengesellschaften die Regelbesteuerungssätze des § 33 EStG zur Anwendung. Für solche Veräußerungen ist auch kein Werbungskostenverbot gem. § 20 Abs. 2 EStG anwendbar.<sup>81</sup>

Durch die Verlustausgleichsbeschränkung können Verluste aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen, Teilwertabschreibungen und die Absetzung für außerordentliche Abnutzung – trotz vorrangiger Verrechnung mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen des gleichen Betriebs – zu 60 % mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.<sup>82</sup>

### **4.3. Steuerverfangene und nicht steuerverfangene Grundstücke**

Für die Einkünfteermittlung bei Grundstücksveräußerungen ab 01.04.2012 ist es wichtig, die Immobilie zuerst richtig einordnen zu können. Die Frage hierbei ist: Handelt es sich um ein Neu- bzw. ein Alt-Grundstück?<sup>83</sup>

Es wird geprüft, ob das Grundstück am 31.03.2012 steuerverfangen war oder eben nicht. Wenn am 31.03.2012 keine Steuerverfangenheit vorgelegen ist, handelt es sich um ein Alt-Grundstück. Ist eine Steuerverfangenheit am 31.03.2012 zu bejahen oder wurde das Grundstück nach dem 01.04.2012 angeschafft, so liegt ein Neu-Grundstück vor.<sup>84</sup>

---

<sup>79</sup> § 30a Abs. 1-3 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>80</sup> § 30a Abs. 3 Z 1-4 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>81</sup> § 20 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>82</sup> § 6 Z 2d Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>83</sup> Gruber (2017), S. 12.

<sup>84</sup> Gruber (2017), S. 12.

### 4.3.1. Neu-Grundstück<sup>85</sup>

- am 31.03.2012 steuerverfangen
- Anschaffung nach 31.03.2002 bzw. 31.03.1997 (bei Vorliegen der 15-jährigen Spekulationsfrist)
- adaptierte Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwand, wenn diese nicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Form der AfA oder als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

### 4.3.2. Alt-Grundstück<sup>86</sup>

- am 31.03.2012 nicht steuerverfangen
- pauschale Anschaffungskosten
  - 86 % des Verkaufserlöses (ohne Umwidmung oder mit Umwidmung vor dem 01.01.1988 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb = 4,2 % vom Erlös)
  - 40 % des Verkaufserlöses (mit Umwidmung nach dem 31.12.1987 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb = 18 % vom Erlös)

Die sogenannte Einheitstheorie, bei der das gesamte Grundstück einer einheitlichen Fristenberechnung zu Grunde gelegt wird, ist für Gebäude, welche vor dem 01.04.2012 errichtet wurden, anzuwenden. Durch die Aufgabe dieser Theorie ab dem 01.04.2012 besteht die Möglichkeit, dass der Grund und Boden ein Alt-Grundstück darstellt und das auf ihm befindliche Gebäude (bei einer Errichtung nach dem 31.03.2012) ein Neu-Grundstück ist.<sup>87</sup>

Da sich diese Arbeit auf aktuelle Bauträger-/Projektgesellschaftsvorgänge konzentriert, für die eine Grundstücksanschaffung ab dem aktuellen Jahr 2018 ausschlaggebend ist, wird in weiterer Folge nicht näher auf das Thema der Alt-Grundstücke eingegangen.

---

<sup>85</sup> Gruber (2017), S. 13-14.

<sup>86</sup> Gruber (2017), S. 13 und 15.

<sup>87</sup> Gruber (2017), S. 13.

## **4.4. Veräußerung von Grund und Boden im Anlagevermögen**

Wenn ein Grund und Boden am 31.03.2012 nicht steuerverfangen war (Alt-Grundstück), dann kann der Veräußerungsgewinn pauschal gem. § 30 Abs. 4 EStG ermittelt werden.<sup>88</sup> Dies ist anwendbar für Alt-Grundstücke mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG.<sup>89</sup>

Ein Auf- bzw. Abwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit a EStG in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist laut § 4 Abs. 3a Z 3 lit c EStG gewinnwirksam anzusetzen, weshalb ein Abwertungsbetrag wie ein Verlust aus einer Grundstücksveräußerung zu behandeln ist.<sup>90</sup>

## **4.5. Besonderheiten bei der Einlage von Grundstücken<sup>91</sup>**

Bei einer Einlage von Neu-Grundstücken in das Betriebsvermögen sind diese mit den adaptierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder einem niedrigeren Teilwert anzusetzen.<sup>92</sup>

Es ist ein Veräußerungstatbestand gem. § 30 EStG gegeben, wenn es sich um eine Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft außerhalb des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) handelt. Diese Einlagen sind nach § 6 Z 14 lit b EStG als Tausch anzusehen.<sup>93</sup>

Im Zuge einer Einlage (gemeiner Wert) in eine Kapitalgesellschaft erhöht sich das Evidenzkonto des Gesellschafters und ist mit diesem Wert in das Anlagevermögen aufzunehmen.

---

<sup>88</sup> § 4 Abs. 3a Z 3 lit a und § 30 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>89</sup> § 4 Abs. 1 und 3 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>90</sup> § 4 Abs. 3a Z 3 lit c und § 4 Abs. 10 Z 3 lit a Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; 1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012 BGBl. 22/2012.

<sup>91</sup> Gruber (2017), S. 21.

<sup>92</sup> § 6 Z 5 lit b und c Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>93</sup> § 6 Z 14 lit b und c Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; Umgründungssteuergesetz BGBl. 699/1991 idF 117/2016.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet die Gegenleistung – jedoch mindestens der Grundstückswert.

Außerdem ist eine eventuelle Vorsteuerberichtigung zu beachten.

## 4.6. Unentgeltliche Grundstücksübertragung

Weil unentgeltliche Grundstücksübertragungen (zB durch Legat, Erbschaft, Schenkung) von der Immobilien Ertragsteuer ausgenommen sind, ist fraglich, wie gemischte Schenkungen behandelt werden sollen. Die Rechtsprechung sagt, dass eine gemischte Schenkung vorliegt, wenn der Verkaufspreis unter dem tatsächlichen Wert des Wirtschaftsguts liegt.<sup>94</sup> Eine bewusste Wahrnehmung und der ausdrückliche und schlüssige Wille der Parteien über den entgeltlichen sowie unentgeltlichen Teil eines solchen Rechtsgeschäfts sind hierbei ausschlaggebend.<sup>95</sup> Eine unentgeltliche Übertragung ist bei einer gemischten Schenkung dann anzunehmen, wenn aus privater Veranlassung ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung herrscht. Davon wird ab einer Gegenleistung von > 50 % des Verkehrswertes einer Immobilie ausgegangen. Das Vorhandensein von preislichem Entgegenkommen oder ein sogenannter „Freundschaftspreis“ sind demnach nicht ausreichend.<sup>96</sup>

Nicht unerheblich ist diese Differenzierung bei Liegenschaftsübertragungen inklusive Bankschulden.<sup>97</sup>

Weiters ist zu beachten, dass die Grunderwerbsteuer sowie die Eintragungsgebühren und sonstigen Nebenkosten gem. § 20 Abs. 1 Z 6 EStG bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen steuerlich nicht zu erfassen sind.<sup>98</sup>

---

<sup>94</sup> VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113; VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356.

<sup>95</sup> *Leitner/ Urtz* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In: *Urtz* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Auflage, LexisNexis, Wien, S. 27; VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356).

<sup>96</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 5571-5572.

<sup>97</sup> *Gruber* (2017), S.51.

<sup>98</sup> § 20 Abs. 1 Z 6 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

## 4.7. Verluste aus Grundstücksveräußerungen

Wird ein Verlust aus der Veräußerung eines Grundstücks gem. § 30 Abs. 1 EStG erwirtschaftet, für den der besondere Steuersatz des § 30a EStG anwendbar ist oder erfolgt eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, so sind diese vorrangig mit den positiven Einkünfte aus der Veräußerung oder Zuschreibung jener Grundstücke desselben Betriebs zu verrechnen. Der negative verbleibende Überhang darf zu 60 % ausgeglichen werden.<sup>99</sup>

## 4.8. Immobilienverkauf vs. Projektgesellschaftsverkauf (asset/ share deal)

Für Projektgesellschaften bzw. Bauträger besteht natürlich nicht nur die Möglichkeit das fertig gestellte Bauprojekt pro Wohnung/ Einheit (oder auch im Ganzen) abzuverkaufen (asset deal), sondern auch die Variante, Anteile der Gesellschaft selbst inkl. der Liegenschaft zu veräußern (share deal). Welche steuerlichen Unterschiede gibt es hierbei? Folgende Tabellen sollen einen Grobüberblick über die wesentlichen Unterscheidungsmerkmale geben.

### 4.8.1. Asset deal

ASSET DEAL	
<b>Einkommensteuer</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ „Grundstück“ umfasst auch Gebäude, Baurecht, Superädifikate, Gesellschaftsanteile, aber kein Zugehör<sup>100</sup></li><li>▪ 25 % Körperschaftsteuer vom Veräußerungsgewinn (Veräußerungserlös abzgl. Buchwert der einzelnen Vermögensgegenstände)<sup>101</sup></li></ul>

<sup>99</sup> § 6 Abs. 2 lit d, § 30 Abs. 1 und § 30a Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>100</sup> Thunshirn (2018), S. 26.

<sup>101</sup> § 22 Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl. 401/1988 idF 142/2017.

<b>Grunderwerbsteuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bemessungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung (mind. Grundstückswert)<sup>102</sup></li> <li>▪ innerhalb des Familienverbands unentgeltlich, unabhängig von der Gegenleistung<sup>103</sup></li> <li>▪ außerhalb des begünstigten Familienkreises<sup>104</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gegenleistung &lt; 30% (unentgeltlich) = Stufentarif (0,5-3,5%)</li> <li>- Gegenleistung 30-70% (teilentgeltlich) = 3,5% aliquot</li> <li>- Gegenleistung &gt; 70% (entgeltlich) = 3,5%</li> <li>- Veräußerungen des selben Grundstücks zwischen den selben Personen innerhalb von 5 Jahren sind zusammenzufassen</li> </ul> </li> </ul>
<b>Umsatzsteuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ “Grundstück” umfasst auch Gebäude sowie unselbständige und selbstständige Bestandteile (inkl. Baurechte + Superädifikate), aber keine Maschinen<sup>105</sup></li> <li>▪ Veräußerung ist unecht umsatzsteuerbefreit (kein Vorsteuerabzug von Anschaffungs- und Herstellungskosten)<sup>106</sup></li> <li>▪ Die nicht abziehbare bzw. zu berichtigende Vorsteuer ist in der Kaufpreiskalkulation zu berücksichtigen</li> <li>▪ Option zur Steuerpflicht (vor allem bei unternehmerischer Nutzung durch vorsteuerabzugsberechtigten Käufer) – bei Änderung ist Achtung geboten, da sich für den Käufer auch die GrESt, Grundbuchseintragungsgebühr, Anwaltskosten, etc. verändern!<sup>107</sup></li> </ul>
<b>KESt</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 25% bei Gewinnausschüttung einer</li> </ul>

<sup>102</sup> § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl. 309/1987 idF 163/2015.

<sup>103</sup> § 26a Gerichtsgebührengesetz BGBl. 501/1984 idF 130/2017.

<sup>104</sup> § 7 Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl. 309/1987 idF 163/2015.

<sup>105</sup> Abgabenänderungsgesetz 2016 – AbgÄG 2016

<sup>106</sup> § 6 Abs. 1 Z 9 lit a Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl. 663/1994 idF 106/2017.

<sup>107</sup> § 6 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl. 663/1994 idF 106/2017.

	Kapitalgesellschaft <sup>108</sup>
<b>AfA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ bis zu 2,5% unabhängig von Nutzungsdauer (Ausnahme: Wohnzwecke bis 1,5%)<sup>109</sup></li> </ul>

#### 4.8.2. Share deal

SHARE DEAL	
<b>Einkommensteuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ist Verkäufer eine natürliche Person, unterliegt der Veräußerungsgewinn dem ermäßigten Einkommensteuersatz von 27,5% (Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten der Beteiligung).<sup>110</sup></li> <li>▪ Ist Verkäufer eine inländische Kapitalgesellschaft = 25% Körperschaftsteuer des Veräußerungsgewinnes (Veräußerungserlös abzgl. steuerlicher Buchwert der Beteiligung).<sup>111</sup></li> </ul>
<b>Grunderwerbsteuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bei Anteilsvereinigung beträgt der Grunderwerbsteuersatz 0,5% vom Grundstückswert.<sup>112</sup></li> <li>▪ GrESt und Eintragungsgebühr vermeidbar, wenn 2. Käufer hinzutritt, der<sup>113</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>- &gt; 5% Anteil erwirbt.</li> <li>- treuhändig gehaltene Anteile sind dem Treugeber zuzurechnen</li> </ul> </li> </ul>
<b>Umsatzsteuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ umsatzsteuerfrei, keine Vorsteuerrückzahlung auslösbar<sup>114</sup></li> </ul>
<b>KESt</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 25% bei Gewinnausschüttung einer</li> </ul>

<sup>108</sup> § 93 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>109</sup> § 8 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>110</sup> § 27 f Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>111</sup> § 22 Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl. 401/1988 idF 142/2017.

<sup>112</sup> § 7 Abs 1 Z 2 lit c Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl. 309/1987 idF 163/2015.

<sup>113</sup> § 1 Abs 2a und 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl. 309/1987 idF 163/2015.

<sup>114</sup> § 6 Abs. 1 Z 8 lit g Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl. 663/1994 idF 106/2017.

	Kapitalgesellschaft <sup>115</sup>
<b>AfA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ bis zu 2,5% unabhängig von Nutzungsdauer (Ausnahme: Wohnzwecke bis 1,5%)<sup>116</sup></li> <li>▪ alter Buchwert wird übernommen</li> </ul>

#### Zusammenfassende Fragen Kapitel 4

- Was ist eine Veräußerung?
- Was ist ein Neu- bzw. Alt-Grundstück?
- Worauf ist bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen zu achten?
- Wie sind Verluste aus Grundstücksveräußerungen zu behandeln?
- Wie ist mit einer Einlage eines Grundstücks umzugehen?
- Welche grundlegenden steuerlichen Unterschiede gibt es bei einem asset und einem share deal?

---

<sup>115</sup> § 93 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>116</sup> § 8 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

## 5. EINKÜNFTEERMITTLUNG

Sobald die Einnahmen die Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, abziehbare sonstige Kosten) übersteigen entstehen steuerpflichtige Einkünfte. Von einem Verlust ist dann die Rede, wenn der Veräußerungserlös komplett vereinnahmt wurde, aber die Abzugsposten nicht überschritten wurden.<sup>117</sup>

Für die Einkunftsermittlung von Neu-Grundstücken ist zwingend die Regeleinkunftsermittlung anzuwenden. Grundsätzlich gilt das Zuflussprinzip gem. § 19 Abs. 1 EStG.<sup>118</sup>

Die Regeleinkunftsermittlung sieht folgendermaßen aus:<sup>119</sup>

Veräußerungserlös
- (adaptierte) Anschaffungskosten
- Kosten der Meldung und Abfuhr
- Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigung
[- Inflationsabschlag (bei Veräußerungen bis 31.12.2015)]*
<hr/>
= Einkünfte gem. § 30 EStG

\* Da der Inflationsabschlag nur für Veräußerungen bis 31.12.2015 anwendbar ist und diese Arbeit zukunftsorientiert gestaltet wurde, wird auf diese alte Rechtslage nicht näher eingegangen.

### 5.1. Veräußerungserlös

Der Veräußerungserlös ist immer in seiner tatsächlichen Höhe anzusetzen. Unter dem Veräußerungserlös ist der empfangene Barkaufpreis inklusive der Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Käufer zu verstehen. Solche Verbindlichkeiten sind

---

<sup>117</sup> EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6656.

<sup>118</sup> § 19 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6656.

<sup>119</sup> § 30 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6659.

unabhängig von ihrer Laufzeit nicht abzuzinsen. Es sind auch sonstige wirtschaftliche Vorteile als Veräußerungserlös anzusehen.<sup>120</sup>

Aufgrund der Aufgabe der Einheitstheorie ab 01.04.2012 kann es möglich sein, dass der Veräußerungserlös und die Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden muss.<sup>121</sup>

Seit dem Jahr 2016 kann der Grundanteil gemäß der Grundanteilverordnung (GrundanteilV) 2016 beurteilt werden, wobei eine Teilung in Grund & Boden und Gebäude durch Gutachtenerstellung oder Vergleichspreis ebenfalls möglich ist. Dies sieht bei neuer Rechtslage ab 01.01.2016 wie folgt aus:<sup>122</sup>

- < 100.000 Einwohner und durchschnittlich € 400,-/m<sup>2</sup> Bauland = 20 % Grundanteil
- 100.000 Einwohner oder € 400,-/m<sup>2</sup> Bauland
  - > 10 Wohn- bzw. Geschäftseinheiten = 30 % Grundanteil\*
  - < 10 Wohn- bzw. Geschäftseinheiten = 40 % Grundanteil\*

\* Eine eigene Einheit liegt pro angefangener 400m<sup>2</sup> Nutzfläche vor.

## 5.2. Anschaffungskosten

Unter den tatsächlichen Anschaffungskosten versteht man den Kaufpreis inkl. Nebenkosten (bspw. Beratungskosten, Grunderwerbsteuer, Vertragserrichtungskosten, Eintragungsgebühr,...). Finanzierungskosten und Zinsen sind nicht zu den Anschaffungskosten zu zählen.<sup>123</sup>

Aufgrund einer fehlenden genauen Definition von Anschaffungskosten im Steuerrecht, ist auf die unternehmensrechtliche Definition zurückzugreifen. Laut § 203 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch (UGB) sind Anschaffungskosten jene

---

<sup>120</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6655; *Steckenbauer* (2014), S. 120.

<sup>121</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6655.

<sup>122</sup> *Gruber* (2017), S.14; Grundanteilsverordnung 2016 BGBl. 99/2016.

<sup>123</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6660; VwGH 16.11.1993, 93/14/0125.

„(...) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (...)“. Ebenso sind Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten zu den Anschaffungskosten zu zählen.<sup>124</sup>

Anschaffungskosten sind also Aufwendungen, die im Zeitraum der Anschaffung bis zur möglichen Inbetriebnahme des Wirtschaftsguts anfallen.<sup>125</sup> Beispielhaft können hier die Notarkosten, Anwaltskosten, Kosten für die Vertragserrichtung, Vermittlungsprovisionen und die Grunderwerbsteuer genannt werden.<sup>126</sup>

Aufschließungskosten wie zB die Herstellung von Kanal-, Wasser-, Straßen-, Gehsteig- und Energieanschlüssen sind Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden bzw. Gebäuden. Diese Anschaffungsnebenkosten sind demnach zu aktivieren, wobei bei diesem Vorgang kein bestimmter zeitlicher Zusammenhang zwischen Anschaffung und Veräußerung gegeben sein muss.<sup>127</sup> Kosten für Reparaturen und Erneuerungen/ Erweiterungen können allerdings nicht als Anschaffungsnebenkosten angesehen werden.<sup>128</sup>

Bei einem unentgeltlichen Grundstückserwerb kann nicht von einer sogenannten Anschaffung gesprochen werden und deshalb auch keine Anschaffungsnebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös abgezogen werden. Dieses Absetzbarkeitsverbot ist in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG festgehalten worden. Für einen unentgeltlichen Erwerb eines Grundstücks sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbvorgangs ausschlaggebend.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> § 203 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch dRGBL. S 219/1987 idF BGBl. 107/2017; *Steckenbauer* (2014), S. 121.

<sup>125</sup> *Urnik / Urtz* in *Straube* UGB (2011) § 203 Rz 49.

<sup>126</sup> *Kohler /Wakounig /Berger* (2011), S. 249; *Herzog* (2012), S.403; *Urnik/ Urtz* in *Straube* UGB (2011) § 203 Rz 49.

<sup>127</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6660, *Steckenbauer* (2014), S. 121.

<sup>128</sup> *Urnik/ Urtz* in *Straube* UGB (2011) § 203 Rz 50.

<sup>129</sup> § 20 Abs. 1 Z 6 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6660; *Steckenbauer* (2014), S. 124; *Bodis/ Hammerl* in *Doralt/ Kirchmayer/ Mayr/ Zorn*, EStG<sup>17</sup> § 30 Rz 71.

Für Liegenschaften im Betriebsvermögen hat eine Aufteilung zwischen Gebäude und Grund & Boden aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse zu erfolgen.<sup>130</sup>

Die bei Neu-Grundstücken relevanten adaptierten Anschaffungskosten setzen sich wie folgt zusammen:<sup>131</sup>

- tatsächliche Anschaffungskosten
  - + Herstellungsaufwendungen
  - + Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren
  - Gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 beschleunigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen
  - AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften abgesetzt worden sind
  - gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerfreie (oder außerhalb der Einkünfteerzielung empfangene) Subventionen der öffentlichen Hand mit Ausnahme solcher, die auf Instandhaltungsaufwendungen entfallen
- 
- = adaptierte Anschaffungskosten

Prinzipiell sind Aufwendungen laut Bundesabgabenordnung (BAO) nachzuweisen. Es genügt allerdings die Glaubhaftmachung, wenn umständehalber kein Nachweis zugemutet werden kann.<sup>132</sup> Können die Ausgaben wegen des Unwillens bzw. der Verweigerung des Abgabepflichtigen oder der Unrichtigkeit bzw. groben formalen Mängel der Bücher und Aufwendungen nicht ermittelt werden (wenn sie geeignet sind eine sachliche Richtigkeit bezweifeln zu können), so sind diese Abgaben von der Abgabenbehörde zu schätzen. Hierbei hat die Behörde alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine solche Schätzung ausschlaggebend sein können.<sup>133</sup>

---

<sup>130</sup> Gruber (2017), S.34.

<sup>131</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6661.

<sup>132</sup> § 138 Abs. 1 Bundesabgabenordnung BGBl. 194/1961 idF 3/2018.

<sup>133</sup> § 184 Bundesabgabenordnung BGBl. 194/1961 idF 3/2018.

### 5.3. Herstellungskosten

Da der Begriff des „Herstellungsaufwands“ einkommensteuerrechtlich nicht genau definiert wird, ist grundsätzlich auf die Definition aus dem Unternehmensrecht zurückzugreifen, wobei diese Definition nicht komplett deckungsgleich für das Steuerrecht auszulegen ist.<sup>134</sup>

Gemäß § 203 Abs. 3 UGB sind Herstellungskosten jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei ihrer Berechnung sind auch Teile von fixen und variablen Gemeinkosten miteinzubeziehen.<sup>135</sup> Die Summe aus Anschaffungs- und Herstellungskosten ergibt jene Aufwendungen, die erforderlich gewesen sind, um einen Vermögensgegenstand in jenen Zustand zu bringen, den er bei einem Verkauf hat.<sup>136</sup> Bspw. können abziehbare Vorsteuerbeträge oder die Kosten eigener Arbeit bzw. unentgeltlicher Leistungen nicht zu den Herstellungskosten gezählt werden.<sup>137</sup>

Da der Begriff der Herstellungskosten für das Betriebs- sowie das Privatvermögen gleich ist, können angemessene Teile von Material- und Fertigungsgemeinkosten, als auch Finanzierungsaufwand, der auf den Herstellungszeitraum entfällt als Herstellungsaufwand angesetzt werden.<sup>138</sup>

Nach der derzeitigen Rechtsprechung liegt ein Herstellungsaufwand vor, wenn ein Vermögensgegenstand erstmalig geschaffen bzw. erweitert wird (Neubau oder Nutzflächenerweiterung) oder auch wenn die Wesensart des bestehenden Wirtschaftsguts verändert wird (besonders bei einer wesentlichen Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus).<sup>139</sup>

---

<sup>134</sup> Gruber (2017), S.37.

<sup>135</sup> § 203 Abs. 3 Unternehmensgesetzbuch dRGrBl. S 219/1987 idF BGBl. 107/2017.

<sup>136</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6662.

<sup>137</sup> VwGH 20.10.1967, 0322/66.

<sup>138</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6662.

<sup>139</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6466; Gruber (2017), S.37.

Herstellungskosten verändern die Wesensart (Funktion) des Vermögensgegenstands bspw. durch Wohnungszusammenlegung, Aufstockung des Gebäudes, Einbau von Bädern und WCs (Kategorieanhebung), Versetzen von Türen und Fenstern, erstmaliger Einbau eines Aufzugs oder einer Zentralheizung, Umstellung auf Fernwärme,....<sup>140</sup>

Beispielsweise stellt der Umbau einer Tennishalle zu einer Kletterhalle keinen Herstellungsaufwand dar, weil keine Änderung der Wesensart des Gebäudes vorliegt.<sup>141</sup>

Grundsätzlich ist der Herstellungsaufwand aktivierungspflichtig und auf die Nutzungsdauer bzw. Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen.<sup>142</sup> Eine Ausnahme stellen Liegenschaften im Betriebsvermögen dar, welche denkmalgeschützt sind. Hierbei sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten, die im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet wurden, gem. § 8 Abs. 2 EStG auf 10 Jahre abzusetzen.<sup>143</sup>

Kommen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand im Zuge einer Baumaßnahme zusammen, ist eine Trennung in Erhaltungs- und Herstellungskosten vorzunehmen, sobald der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand notwendig gewesen wäre. Ist der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, so liegt gesamt ein Herstellungsaufwand vor.<sup>144</sup>

### **EStR Beispiel Trennung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand<sup>145</sup>**

*„Ein schadhafes Dach muss repariert werden; das Gebäude wird aufgestockt und dabei gleich ein neues Dach aufgesetzt. Die Dacherneuerung ist Erhaltungsaufwand (Instandsetzungsaufwand), die Gebäudeaufstockung Herstellungsaufwand.“*

---

<sup>140</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6476; VwGH 2.10.2014, 2011/15/0195; *Steckenbauer* (2014), S. 125.

<sup>141</sup> BFG 02.09.2016, RV/7100281/2014.

<sup>142</sup> § 7 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>143</sup> § 8 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>144</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6452-6453.

<sup>145</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6453.

## **ESTR Beispiel Herstellungsaufwand insgesamt<sup>146</sup>**

*„Im Zusammenhang mit einem nachträglichen Einbau von Sanitäreinrichtungen (Badezimmer, WC) müssen die Wände in diesen Räumen neu ausgemalt werden. Es liegt insgesamt Herstellungsaufwand vor.“*

### **5.3.1. Abgrenzung Herstellungsaufwand – Erhaltungsaufwand**

Von einem Erhaltungsaufwand wird gesprochen, wenn der ordnungsgemäße Zustand eines Wirtschaftsguts erhalten oder der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt wird. Dieser ist grundsätzlich sofort abzugsfähig.<sup>147</sup>

Im Gegensatz zu den Erhaltungskosten muss für das Vorliegen eines Herstellungsaufwandes der Faktor der Wesensartänderung zu dem Merkmal der wesentlichen Verbesserung hinzukommen. Ausschlaggebend hierfür ist, dass sich die Zweckbestimmung bzw. die Nutzungsmöglichkeit ändert oder, dass eine wesentliche Erhöhung der Leistungskapazität gegeben ist.<sup>148</sup>

## **5.4. Instandsetzungskosten**

Die Definition der Instandsetzungskosten ist dem § 28 Abs. 2 EStG zu entnehmen. Diese Aufwendungen sind weder zu den Anschaffungs- noch zu den Herstellungskosten zu zählen und erhöhen alleine oder zusammen mit den Herstellungskosten den Nutzwert der Immobilie wesentlich bzw. verlängern die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich.<sup>149</sup> Sie dürfen aber noch nicht bereits bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden sein.<sup>150</sup>

---

<sup>146</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6452.

<sup>147</sup> Gruber (2017), S.37-39.

<sup>148</sup> VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114.

<sup>149</sup> § 28 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6460.

<sup>150</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6663.

Eine Anhebung des Nutzwertes eines Gebäudes ist bspw. dann anzunehmen, wenn tatsächlich höhere Mieteinnahmen lukriert werden können, bei einem Verkauf mehr eingenommen werden kann, infolgedessen kürzere Leerstandszeiten vorliegen oder bei einer Neuvermietung mehr verlangt werden könnte. Hierbei ist die 25-Prozent-Grenze zu beachten, welche besagt, dass für eine wesentliche Nutzwertserhöhung des Gebäudes unselbstständige Gebäudeteile (pro Aufwandskategorie) zur Gänze bzw. zu mehr als 25 % ausgetauscht werden müssen. Diese 25-Prozent-Grenze ist prinzipiell jahresbezogen (Ausnahme: vor Beginn der Instandsetzung steht das gesamte Ausmaß fest) und pro Aufwandskategorie zu beurteilen.<sup>151</sup>

Im Zuge der neuen Rechtslage sind ab dem 01.01.2016 die Instandsetzungskosten auf 15 Jahre (bis 2015: auf 10 Jahre) zu verteilen. Es ist bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen nicht zwischen Gebäuden, die Wohnzwecken dienen und Gebäuden, die keinem Wohnzweck dienen zu unterscheiden (Ausnahme: Instandsetzungskosten, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden).<sup>152</sup>

Zusammenfassend sind folgende Faktoren für einen Instandsetzungsaufwand ausschlaggebend:

- Wesentliche Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes bzw. wesentliche Verlängerung seiner Nutzungsdauer (zB werden mind. 25 % der Fenster, Türen, Wände, Heizung, etc. ausgetauscht)
- ab 01.01.2016 auf 15 Jahre absetzbar
- Bedingung: Werbungskosten wurden nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt

### **5.4.1. Abgrenzung Instandsetzung – Instandhaltung**

Vorsicht ist bei der Abgrenzung der Begriffe Instandhaltung und Instandsetzung geboten. Unter Instandhaltung ist der Austausch unwesentlicher Gebäudeteile zu

---

<sup>151</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6462-6463.

<sup>152</sup> § 28 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

verstehen bzw. wenn keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer eines Gebäudes erzielt werden kann.<sup>153</sup>

Instandhaltungsaufwand ist sofort als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben absetzbar. Auf Antrag können bei Gebäuden im Privatvermögen nicht jährlich regelmäßig wiederkehrende Instandhaltungskosten gem. § 28 Abs. 2 EStG wahlweise auch auf 15 Jahre verteilt werden.<sup>154</sup>

Folgende Merkmale sind für den Begriff der Instandhaltung wichtig:

- Austausch unwesentlicher Gebäudeteile
- keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes bzw. keine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer
- sofortige Absetzbarkeit
- Beispiele: Reparaturen, Wartungsarbeiten, ausmalen,...<sup>155</sup>

Wohnungseigentümer haben gemäß Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG) eine sogenannte Instandhaltungsrücklage als Vorsorge für künftige Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten zu bilden. Diese Rücklage ist als Vermögen der Eigentümergemeinschaft anzusehen, wobei sie wirtschaftlich weiterhin den einzelnen Wohnungseigentümern zuzurechnen ist.<sup>156</sup>

Die Zahlungen der Eigentümer an den Instandhaltungsfonds stellen erst Werbungskosten dar, wenn ein Abfluss aus dem Instandhaltungsfonds vorliegt.<sup>157</sup>

---

<sup>153</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6460.

<sup>154</sup> § 28 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>155</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6469.

<sup>156</sup> § 31 Wohnungseigentumsgesetz 2002 BGBl. 70/2002 idF 87/2015; Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6419a.

<sup>157</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6419a; BFH 26.1.1988, IX R 119/83, BStBl II 88, 577.

## 5.4.2. Eigentumsübertragung im Betriebsvermögen<sup>158</sup>

Wird eine Liegenschaft verkauft, aus dem Betriebsvermögen entnommen oder scheidet sie durch höhere Gewalt aus, sind die verbleibenden 1/10 bzw. 1/15 Absetzungen sofort abzusetzen.

Wenn das Unternehmen inkl. Gebäude veräußert bzw. aufgegeben wird, dann sind die restlichen 1/10 bzw. 1/15 Absetzungen ebenfalls sofort abzusetzen (Ausnahme: bei unentgeltlichem Betriebsübergang gilt die Buchwertfortführung).

## 5.5. Werbungskosten

Es können bei der Regeleinkunftsermittlung nur die Kosten für die Mittelung und Selbstberechnung gem. § 30c EStG und die Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 12 Abs. 10 UStG als Werbungskosten abgesetzt werden.<sup>159</sup> Weitere Werbungskosten wie zB Vermittlungsprovisionen, Inseratschaltung, Beratungsaufwand, etc. sind nicht abzugsfähig.<sup>160</sup>

Des Weiteren sind auch Aufwendungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch einen Parteienvertreter den Werbungskosten zuzuschreiben (bspw. Steuerberaterkosten, die im Zusammenhang mit der Durchführung der Selbstberechnung entstanden sind).<sup>161</sup>

Aufwendungen für eine Bewertungsgutachtenerstellung sind für die Bemessungsgrundlage nicht absetzbar. Wenn Einkünfte in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und der besondere Steuersatz anzuwenden ist, dann sind diese Werbungskosten nicht abzugsfähig.<sup>162</sup>

---

<sup>158</sup> Gruber (2017), S. 42.

<sup>159</sup> § 30c Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018.

<sup>160</sup> § 20 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400/1988 idF 4/2018; § 12 Abs. 10 Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl. 663/1994 idF 106/2017.

<sup>161</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6666.

<sup>162</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6666.

Somit kann gesagt werden, dass folgende Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen:<sup>163</sup>

- die Verkäuferprovision an einen Makler
- Inseratschaltung
- vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten
- Aufwendungen für Bewertungsgutachten
- Fremdkapitalzinsen

#### Zusammenfassende Fragen Kapitel 5

- Wie werden Einkünfte ermittelt?
- Was wird unter einem Veräußerungserlös verstanden?
- Was sind Anschaffungskosten?
- Was ist ein Herstellungsaufwand?
- Inwiefern ist der Herstellungsaufwand vom Erhaltungsaufwand abzugrenzen?
- Was ist der Unterschied zwischen Instandsetzung und Instandhaltung?
- Was sind Werbungskosten?

---

<sup>163</sup> Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6666.

## 6. STEUERLICHE LIEBHABEREI

Kommt es bei einer Projektgesellschaft bzw. einem Bauträger zu der Situation, dass Gebäude/ Wohnungen – aus welchen Gründen auch immer – nicht abverkauft und sie stattdessen vermietet werden, ist die steuerliche Liebhaberei ein beachtenswertes Thema.

Fallen Verluste an bzw. liegt ein Werbungskostenüberschuss im Zusammenhang mit einer Vermietungstätigkeit vor, wird das Finanzamt überprüfen, ob in einem absehbaren Zeitraum mit einem Gesamtgewinn oder einem Gesamtüberschuss über die Werbungskosten gerechnet werden kann.<sup>164</sup>

Im ersten Schritt muss überprüft werden, ob eigentlich eine Einkunftsquelle vorliegt, andernfalls kommt eine Beurteilung gemäß der Liebhabereiverordnung (LVO) nicht in Betracht.<sup>165</sup>

Folgende Prüfpunkte sind dabei zu beachten:<sup>166</sup>

- Publizität & Fremdüblichkeit der Mietverträge inkl. ihrer tatsächlichen vertragsmäßigen Abwicklung
  - bei Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen oder der eigenen Gesellschaft muss ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt hinzukommen (zB Vermietung an unterhaltsberechtigte Personen, Missbrauchstatbestand § 22 BAO)
- Korrekte Zuordnung der Einkünfte
- Vermietung an Miteigentümer
- Mietobjekt wird für eigene Zwecke benützt
- Rechtmäßigkeit der Überschuss- und Gewinnermittlung

---

<sup>164</sup> § 1 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.

<sup>165</sup> LRL 2012, Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 4; VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.3.1997, 96/14/0045.

<sup>166</sup> Gruber (2017), S.43.

Die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, hat für jede Beurteilungseinheit gesondert zu erfolgen. So ist die Liebhabereibeurteilung bei einer Vermietung mehrerer Eigentumswohnungen im selben Gebäude prinzipiell für jede Wohnung einzeln vorzunehmen, außer es liegt eine einheitliche Bewirtschaftung vor.<sup>167</sup> Bei betrieblichen Einkünften gilt als Beurteilungseinheit der einzelne Betrieb bzw. Teil- oder Nebenbetrieb, unabhängig seiner Rechtsform oder –persönlichkeit.<sup>168</sup>

## **6.1. Große vs. kleine Vermietung**

Bei der Einkunftsquellenvermutung gemäß § 1 Abs. 1 LVO spricht man von der sogenannten „großen Vermietung“, wobei der Gegenpart der Lieberhabereivermutung als „kleine Vermietung“ in § 1 Abs. 2 LVO festgehalten ist.

### **6.1.1. Einkunftsquellenvermutung – große Vermietung**

Einkünfte liegen laut § 1 Abs. 1 LVO dann vor, wenn durch eine Betätigung absichtlich ein Gewinn bzw. ein Gesamtüberschuss über die Werbungskosten erzielt werden soll und diese Betätigung nicht unter Abs. 2 fällt. Eine solche Absicht muss objektiv nachvollziehbar sein und muss für jede organisatorisch selbständige Einheit gesondert beurteilt werden.<sup>169</sup>

Unter den Tatbestand des Abs. 1 zählen Gebäude, die eine Nutzung im Rahmen der eigenen Lebensführung ausschließen aufgrund ihrer Größe und Bauart.<sup>170</sup>

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gewinn bzw. Gesamtüberschuss über die Werbungskosten erzielt werden soll, muss absehbar sein, damit die Betätigung als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Dabei ist von einem Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung – jedoch höchstens 28 Jahre ab dem

---

<sup>167</sup> LRL 2012, Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 9; VwGH 20.12.1994, 89/14/0075; BFG 08.07.2014, RV/3100386/2011.

<sup>168</sup> LRL 2012, Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 7; VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216; VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092.

<sup>169</sup> § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.

<sup>170</sup> Gruber (2017), S.43.

erstmaligen Anfallen von Werbungskosten – auszugehen. Wenn die Betätigung auf einen begrenzten Zeitraum angelegt wurde, so muss sie innerhalb dieses Zeitraums ein positives Ergebnis zu Folge haben.<sup>171</sup>

Die Liebhabereibeurteilung der großen Vermietung erfolgt grundsätzlich für den Bereich der Einkommensteuer und nicht für den Bereich der Umsatzsteuer – es sei denn es liegt Missbrauch vor.<sup>172</sup>

### **6.1.2. Liebhabereivermutung – kleine Vermietung**

Liebhaberei wird bei Betätigungen angenommen, die Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen im Sinne des WEG 2002 und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten erwirtschaften. Erfasst sind hierbei vor allem Vermietungseinheiten, die sich besonders für die Nutzung im Rahmen der eigenen Lebensführung eignen (zB Ein- oder Zweifamilienhäuser, Villen, Ferienhäuser, etc...).<sup>173</sup>

Die Rechtsprechung sieht eine Vermietung im Umfang von 9 Eigentumswohnungen als kleine Vermietung an.<sup>174</sup>

Der absehbare Zeitraum für die kleine Vermietung beträgt 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung und maximal 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten.<sup>175</sup>

Die Beurteilung der Liebhaberei der kleinen Vermietung erfolgt im Bereich der Einkommen- sowie der Umsatzsteuer.

---

<sup>171</sup> § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.LRL 2012, Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 60 ff.

<sup>172</sup> § 6 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.

<sup>173</sup> § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.LRL 2012, Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 78.

<sup>174</sup> UFS 31.03.2008, RV/0451-G/04.

<sup>175</sup> § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.

## 6.2. Prognoserechnung

Um dem Finanzamt eine Gesamtüberschusserzielungsabsicht beweisen zu können, ist eine Prognoserechnung zu erstellen, welche folgende Positionen enthalten soll:<sup>176</sup>

	Jahresmietertrag (laut Mietvertrag bzw. Planmieten laut gesetzlichen Vorgaben + einer Differenz zu fiktiven marktkonformen Mieten)
-	AfA
-	1/15 Absetzung Herstellungsaufwand (§ 28 Abs. 3 EStG)
-	1/15 Absetzung Instandsetzungsaufwand (§ 28 Abs. 2 EStG)
-	laufender Erhaltungsaufwand (Plan oder Pauschale)
-	Leerstandskosten (Risiko des Mietausfalls, pauschale Berücksichtigung)
-	sonstige Werbungskosten
-	Fremdfinanzierungskosten
=	<b>+/- Jahresergebnis</b>

Das Jahresergebnis ist für die Vergangenheit anhand konkreter Zahlen und für die Zukunft nach bisheriger Erfahrung zu ermitteln.<sup>177</sup>

Laut Rechtsprechung darf ein Veräußerungsgewinn bei Liegenschaften im Betriebsvermögen in die Prognoserechnung mit einbezogen werden, wenn ein solcher Verkauf nachweislich geplant ist bzw. wird.<sup>178</sup>

### 6.2.1. Abweichen von der Prognoserechnung

#### *Abweichen bei kleiner Vermietung*

<sup>176</sup> Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 23 ff; Gruber (2017), S.44.

<sup>177</sup> Gruber (2017), S.45.

<sup>178</sup> VwGH 28.04.2009, 2006/13/0140.

### **Gewöhnliche Vermietungsrisiken<sup>179</sup>**

Bei Vorliegen gewöhnlicher Vermietungsrisiken, durch welche kein Gesamtüberschuss bei kleiner Vermietung erreicht wird, ist Liebhaberei anzunehmen.

Beispiele für gewöhnliche Vermietungsrisiken sind:

- laufende Instandhaltungskosten
- Überschreitung von Baukosten
- allgemeine Mietminderung am Markt
- zeitübliche Leerstände des Mietobjekts

### **Unwägbarkeiten und unvorhergesehene Betätigungsrisiken<sup>180</sup>**

Eine Unwägbarkeit ist ein atypisches wirtschaftliches Verhältnis, das vom Steuerpflichtigen nicht bzw. nur wenig beeinflussbar (unvorhersehbar) ist.

Als Beispiele können genannt werden:

- Konkurs des Vertragspartners
- unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachmieter
- Aufgabe eines Mietverhältnisses infolge einer finanziellen Zwangslage
- höhere Gewalt
- Arbeitskraftverlust (Krankheit des Steuerpflichtigen)
- Änderung einer langjährigen Rechtslage
- wesentliche Schwierigkeiten bei der Vertragsabwicklung

Wird die Art der Bewirtschaftung geändert oder die Vermietung wegen Unwägbarkeiten vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet, so ist von einer Einkunftsquelle auszugehen, wenn bei einem Wegfall der Unwägbarkeit eine solche Vermietungstätigkeit zu einem Gesamtüberschuss geführt hätte.

---

<sup>179</sup> Gruber (2017), S.45.

<sup>180</sup> Gruber (2017), S.45-46.

## **Bewirtschaftungsänderung<sup>181</sup>**

Da bei der Betrachtung, ob Liebhaberei vorliegt nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart herangezogen werden, führt eine Änderung der Bewirtschaftung zu einer Liebhabereibeurteilung, wenn bei Außerachtlassen der Bewirtschaftungsänderung kein Gesamtüberschuss erwartet werden kann.

Beispielhaft für eine Bewirtschaftungsänderung sind:

- außerplanmäßige Fremdkapitaltilgung (außer der Tilgungszeitraum und – betrag wurde im Voraus bestimmt und die Herkunft ist nachvollziehbar und nachweisbar)<sup>182</sup>
- Durchführung baulicher Maßnahmen oder Sanierungen (zB für Kategorieanhebungen)
- Umstellung der Finanzierung
- Änderung des Verwendungszwecks
- Umstellung von saisonaler auf ganzjährige Vermietung
- Umstellung von Fremdenzimmervermietung auf gewerbliche Vermietung

## ***Abweichen bei großer Vermietung***

Fallen bei der großen Vermietung Verluste an, ist eine Gesamtüberschusserzielungsabsicht anhand folgender Kriterien zu prüfen:<sup>183</sup>

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen bzw. Überschüssen
- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

---

<sup>181</sup> Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 93 ff; Gruber (2017), S.46.

<sup>182</sup> VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278.

<sup>183</sup> § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF 15/1999.

- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Entsprechend der LRL 2012 ist dem Kriterium der Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO besondere Bedeutung zuzuweisen.<sup>184</sup> Diese Bemühungen sind erkennbar darauf abgestimmt, dass die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend sein soll, allerdings können dadurch auch Aufwendungen mit sich gezogen werden.<sup>185</sup>

Bei der Prüfung ist zu beachten, ob der Steuerpflichtige Maßnahmen ergreift, die zu einer längerfristigen Verbesserung der Ertragslage führen und, ob solche Maßnahmen zeitgerecht durchgeführt werden, um die schlechte Organisation der Betätigung bereinigen zu können. Ein solches Bemühen des Steuerpflichtigen spricht laut Rechtsprechung gegen das Vorliegen von Liebhaberei.<sup>186</sup>

### **Beispiel Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage<sup>187</sup>**

*„Bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften "großen Vermietung" bleiben die Ergebnisse hinter den Erwartungen zurück. Der Vermieter zahlt daher einen Teil des Kredites zurück, um den ursprünglichen absehbaren Zeitraum einhalten zu können. Diese - nicht von Anfang an geplante - vorzeitige Kreditrückzahlung ist im Rahmen der Kriterienprüfung als Verbesserungsmaßnahme zu würdigen.“*

Bei einer Abweichung durch unvorhersehbare Betätigungsrisiken und Unwägbarkeiten gelten dieselben Grundsätze, wie bei der kleinen Vermietung.

---

<sup>184</sup> Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 48.

<sup>185</sup> VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124; VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198.

<sup>186</sup> Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 54; VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038.

<sup>187</sup> Liebhabereirichtlinie 2012 Rz 55.

## Zusammenfassende Fragen Kapitel 6

- Wann ist von steuerlicher Liebhaberei auszugehen?
- Was ist der Unterschied zwischen großer und kleiner Vermietung?
- Was ist eine Prognoserechnung und wie wird das Ergebnis berechnet?
- Was ist beim Abweichen der Prognoserechnung zu beachten?
- Kann der Steuerpflichtige etwas gegen die Liebhabereivermutungen unternehmen?

## 7. ZUSAMMENFASSUNG

Im Zuge der wirtschaftlichen Entwicklung der vergangenen Jahre und mit den einhergehenden Folgen der Wirtschaftskrise stehen Immobilien immer mehr im Fokus vieler Menschen. Das stetige Bevölkerungswachstum zieht auch einen Anstieg der Nachfrage an Immobilien mit sich, in welchem Projektgesellschaften eine wesentliche Rolle spielen.

Aufgrund der zahlreichen Gesetze und Bestimmungen und der ständigen Weiterentwicklung des Steuerrechts werden Unternehmer im Zusammenhang mit der Handhabung von Immobilien mit einigen Schwierigkeiten konfrontiert.

Nicht nur der Kauf und die Veräußerung, sondern auch die Vermietung von Liegenschaften bringen zahlreiche steuerliche Rechte und Pflichten mit sich. Um beurteilen zu können, mit welchen ertragsteuerlichen Rechten und Pflichten eine Projektgesellschaft konfrontiert wird, ist vorab zu überprüfen, ob Privat- bzw. Betriebsvermögen vorliegt.

In einem weiteren Schritt wird abgeklärt, ob und in welcher Form mit einem Grundstück Einkünfte erzielt werden. Dabei unterscheidet der Gesetzgeber betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte.

Im Zuge des Inkrafttretens des 1.Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Besteuerung von Immobilien im Privat- und Betriebsvermögen neu geregelt. Dies führt zu einer grundsätzlichen Steueranhängigkeit von Immobiliengeschäften in Form eines asset deals, bei dem die Bemessungsgrundlage für Alt- bzw. Neugrundstücken unterschiedlich zu berechnen ist.

Für die Einkünfteermittlung von Neu-Grundstücken kommt die Regeleinkünfteermittlung zum Tragen, wobei vom Veräußerungserlös die (adaptierten) Anschaffungskosten, die Kosten der Meldung und Abfuhr und Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen abgezogen werden.

Die Gründung einer Projektgesellschaft – vor allem in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung bzw. einer GmbH & Co KG – ist in der Praxis eine besonders beliebte Variante Immobilienprojekte zu realisieren und zeitgleich das wirtschaftliche Risiko zu minimieren. Bei der Wahl der Rechtsform kommt es jedoch auf den jeweiligen Einzelfall an und jeder Projektentwickler sollte für seine Situation die Vor- und Nachteile der Gründung einer solchen Projektgesellschaft genauestens überprüfen.

Wurde eine Projektgesellschaft im Zuge der Umsetzung eines Immobilienprojekts gegründet, stellt sich für viele Unternehmer die Frage, ob bei der Veräußerung Gesellschaftsanteile verkauft werden sollen (share deal) oder ob die Immobilie selbst verkauft wird (asset deal).

Die steuerlichen Merkmale des asset deals sind:

- + mögliche Aufwertung der Immobilie
- + Option zur USt-Pflicht
- + VSt kann in Kaufpreis berücksichtigt werden
- unecht USt-befreit, Vorsteuerberichtigung notwendig
- 25% KöSt vom Veräußerungsgewinn bei Kapitalgesellschaften
- bis zu 3,5% GrESt

Die steuerlichen Merkmale eines share deals sind folgende:

- + 0,5% GrESt bei Vereinigung aller Anteile
- + Vermeidung GrESt durch „Zwergenanteil“ möglich
- + Ersparnis der Grundbuchseintragungsgebühr
- + günstigerer Steuersatz bei natürlichen Personen
- Buchwertfortführung – keine Aufwertung der Immobilie möglich
- 25% KESt bei Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft

Im Allgemeinen, sowie auf Grund der derzeit vorhandenen Rechtsprechung und Literatur kann nicht gesagt werden, wann ein share deal einem asset deal vorzuziehen

ist, denn es bedarf stets einer Einzelfallbetrachtung und die Grundstücksveräußerung ist von den individuellen Faktoren der jeweiligen Verkäufer abhängig.

Bei der Veräußerung einer Immobilie können Fehlbeurteilungen zu wesentlich höheren Transaktionskosten wie zB durch nachträgliche Steuerbelastungen führen.

Ein weiterer beachtenswerter Themenbereich im Zuge der Vermietung von Immobilien ist die steuerliche Liebhaberei. Hierbei prüft das Finanzamt im Zusammenhang mit dem Anfallen von Verlusten, ob es sich bei den vorliegenden Einkünften um Liebhaberei handeln könnte oder nicht. Dabei wird zwischen großer Vermietung (Einkunftsquellenvermutung) und kleiner Vermietung (Liebhabereivermutung) unterschieden.

Für den Nachweis einer Gesamtüberschusserzielungsabsicht hat der Steuerpflichtige eine Prognoserechnung zu erstellen. Diese Prognoserechnung wird anhand konkreter Zahlen bzw. zukunftsorientiert nach bisheriger Erfahrung erstellt. Das Finanzamt sieht unter gewissen Umständen (zB Bewirtschaftungsänderung, Unwägbarkeiten, Bemühungen des Steuerpflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage,...) ein Abweichen einer solchen Prognoserechnung als nicht „schädlich“ für die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei an.

# LITERATURVERZEICHNIS

## Gesetze/ Richtlinien/ Verordnungen

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) StF: BGBl. Nr. 400/1988.

ESTR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000 idF GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 in der Fassung vom 25.08.2015.

Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) StF: dRGBL. S 219/1897.

Bundesgesetz vom 2. Juli 1987 betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer (Grunderwerbsteuergesetz 1987 - GrEStG 1987) StF: BGBl. Nr. 309/1987.

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994) StF: BGBl. Nr. 663/1994.

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten deutschen Erbländer der Oesterreichischen Monarchie, StF: JGS Nr. 946/1811.

Bundesgesetz vom 3. Juli 1968 über die Landesvermessung und den Grenzkataster (Vermessungsgesetz – VermG) StF: BGBl. Nr. 306/1968 idF BGBl. Nr. 124/1969.

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO).StF: BGBl. Nr. 194/1961.

1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012 BGBl. 22/2012.

Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungssteuergesetz – UmgrStG) StF: BGBl. Nr. 699/1991.

Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Glücksspielgesetz, das Kommunalsteuergesetz 1993, das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das Bundesfinanzgerichtsgesetz, die Abgabenexekutionsordnung, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Tabakmonopolgesetz 1996, das Transparenzdatenbankgesetz 2012, das Stabilitätsabgabengesetz, und das Versicherungssteuergesetz 1953 geändert werden (Abgabenänderungsgesetz 2016 – AbgÄG 2016)

Bundesgesetz vom 27. November 1984 über die Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren (Gerichtsgebührengesetz – GGG) StF: BGBl. Nr. 501/1984

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilV 2016) StF: BGBl. II Nr. 99/2016.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) StF: BGBl. Nr. 33/1993.

LRL 2012, Liebhabereirichtlinie 2012 idF GZ BMF 010203/0599-VI/6/2011 in der Fassung vom 21.11.2013.

## **Kommentare**

*Doralt/ Kauba* (2006): Kommentierung zu § 23 EStG, in: Einkommensteuergesetz Kommentar, 10. Auflage, hrsg. von *Doralt*, Wien 2006.

*Bodis/ Hammerl* in *Doralt/ Kirchmayer/ Mayr/ Zorn*, EStG § 30, 17. Auflage (Stand 01.07.2014, rdb.at).

*Urnik/ Urtz* (2011): Kommentierung zu § 203 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Rechnungslegung, hrsg. von *Straube*, Wien 2011.

## **Bücher/ Monografien**

*Bruckner/ Widinski* (2013): Steuer-Berater 2013, Wien 2013.

*Bühner* (1993): Strategie und Organisation – Analyse und Planung der Unternehmensdiversifikation mit Fallbeispielen, Wiesbaden 1993.

*Doralt/ Grün/ Nowotny* (1978): Die Rechtsform-Entscheidung in der Projektorganisation, Wien 1978.

*Herzog* (2012): Handbuch Einkommensteuer, Mit der Immobilienbesteuerung NEU ab 1.4.2012 und allen sonstigen Änderungen durch das StabG 2012, Wien 2012.

*Leitner/ Urtz* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In: *Urtz* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Auflage, Wien 2014.

*Lindauer* (2010): Allgemeiner Teil, in: Immobilien und Steuern, Kompakte Darstellung für die Praxis, Wiesbaden 2010.

*Thunshirn* (2018): Die Immobilien-Ertragsteuer<sup>3</sup>, Wien 2018.

## **Sammelwerke**

*Fuchs* (2015): Einkommensteuergesetz, in: ÖGWT-Leitfaden, Steuern und Sozialversicherung 2015, hrsg. von *Fuchs*, Wien 2015.

*Kohler/ Wakounig/ Berger* (2011): Einkommensteuer bei Vermietung und Verpachtung, in: Steuerleitfaden zur Vermietung, Einkommensteuer – Umsatzsteuer – Verfahrensrecht, hrsg. von *Kohler /Wakounig /Berger*, Wien 2011.

*Kumer* (2013): Abgrenzung außerbetrieblicher und betrieblicher Nutzung von Immobilien, in Immobilienbesteuerung, hrsg. von *Haunold/ Kovar/ Schuch/ Wahrlich*, Wien 2013.

*Rosam/ Zwinscher* (2008): Steuerrecht, in: Liegenschaftserwerb durch Anteilskauf: aus zivil-, gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht, hrsg. von *Bittner et al.*, Wien 2008.

*Schwandtner* (2014): Grundstücke im Betriebsvermögen, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von *Urtz*, Wien 2014.

*Siegert* (2013): Steuerliche Betrachtungen zu Immobilien, in: Grundlagen der Immobilienwirtschaft; Recht – Steuern – Marketing – Finanzierung – Bestandsmanagement – Projektentwicklung, hrsg. von: *Bauer*, Wiesbaden 2013.

*Steckenbauer* (2014): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs. 3 EStG, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von *Urtz*, Wien 2014.

*Studera / Thunshirn* (2013): Abschaffung der Spekulationsfrist in: Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen; hrsg. von *Studera/ Thunshirn*, Wien 2013.

## **Skripten**

*Gruber* (2017): Besteuerung von Immobilien, Stand: 02.06.2017.

## **Beiträge in Zeitschriften**

*Maier/ Wiedersich* (2017): Wo es sich jetzt noch auszahlt: Investieren in Immobilien.  
In: *GEWINN* (10/2017).

*Herzog* (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012. In: *SWK* 2012.

## **Judikatur**

VwGH 21.12.1956, 1391/54.

VwGH 11.4.1958, 1314/56.

VwGH 20.10.1967, 0322/66.

VwGH 6.11.1968, 0051/67.

VwGH 5.2.1974, 1511/73.

VwGH 27.10.1976, 1418/74.

VwGH 20.1.1981, 1345/80.

VwGH 18.1.1983, 82/14/0100.

VwGH 1.3.1983, 82/14/0222, 82/14/0223.

VwGH 3.5.1983, 82/14/0248.

VwGH 14.1.1986, 84/14/0019.

VwGH 30.6.1987, 86/14/0195.

VwGH 12.09.1989, 88/14/0137.

VwGH 19.9.1989, 88/14/0172.

VwGH 21.05.1990, 88/15/0038.

VwGH 26.9.1990, 86/13/0104.

VwGH 11.12.1990, 90/14/0199.

VwGH 19.2.1991, 91/14/0031.

VwGH 22.9.1992, 92/14/0064.

VwGH 16.11.1993, 90/14/0077.  
VwGH 16.11.1993, 93/14/0125.  
VwGH 17.12.1993, 93/15/0094.  
VwGH 27.1.1994, 93/15/0161.  
VwGH 20.12.1994, 89/14/0075.  
VwGH 22.11.1995, 94/15/0154.  
VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216.  
VwGH 30.10.1996, 94/13/0165.  
VwGH 18.3.1997, 96/14/0045.  
VwGH 10.4.1997, 94/15/0211.  
VwGH 25.06.1997, 95/15/0192.  
VwGH 29.7.1997, 93/14/0062.  
VwGH 22.10.1997, 93/13/0267.  
VwGH 27.01.1998, 93/14/0166.  
VwGH 20.2.1998, 96/15/0192.  
VwGH 25.6.1998, 96/15/0251.  
VwGH 25.3.1999, 94/15/0171.  
VwGH 22.9.2000, 96/15/0207.  
VwGH 27.05.2003, 98/14/0072.  
VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092.  
VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278.  
VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038.  
VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061.  
VwGH 26.07.2007, 2005/15/0133.  
VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124.  
VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307.  
VwGH 28.04.2009, 2006/13/0140.  
VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113  
VwGH 20.05.2010, 2008/15/0096.  
VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033.  
VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356.  
VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198.  
VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114.

VwGH 2.10.2014, 2011/15/0195.

BFH 26.1.1988, IX R 119/83, BStBl II 88, 577.

BFG 08.07.2014, RV/3100386/2011.

BFG 02.09.2016, RV/7100281/2014.

UFS 31.03.2008, RV/0451-G/04.

## **Internetquellen**

Online-Wörterbuch DUDEN, <https://www.duden.de/rechtschreibung> abgerufen am 20.01.2018.

Wirtschaftskammer Österreich (WKO), <https://www.wko.at> abgerufen am 22.01.2018.

Unternehmensservice Portal,

[https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan\\_gesellschaften/gesellschaftsformen/gmbH\\_co\\_kg/Seite.470262.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/gruendung/gruendungsfahrplan_gesellschaften/gesellschaftsformen/gmbH_co_kg/Seite.470262.html) abgerufen am 04.02.2018.

## **Weitere Literatur**

Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage des 1. StabG 2012.

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
Abzgl.	abzüglich
ARGE	Arbeitsgemeinschaft
bspw.	beispielsweise
etc.	et cetera
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
ff	fortfolgende
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GrESt	Grunderwerbsteuer
hrsg.	herausgegeben
idF	in der Fassung
KESt	Kapitalertragsteuer
KÖSt	Körperschaftsteuer
lit	litera
p.a.	per anno
Rz	Randziffer
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

## **ABBILDUNGSVERZEICHNIS**

- Abbildung 1: Bevölkerungsentwicklung seit 1527, Quelle: STATISTIK AUSTRIA  
[https://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/bevoelkerungsstand\\_und\\_veraenderung/bevoelkerung\\_im\\_jahresdurchschnitt/index.html](https://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/bevoelkerungsstand_und_veraenderung/bevoelkerung_im_jahresdurchschnitt/index.html) abgerufen am 16. Jänner 2018 ..... 1
- Abbildung 2: Entwicklung der Zahl der Gebäude und Wohnungen 1971 bis 2011,  
Quelle: STATISTIK AUSTRIA  
[https://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/wohnen/wohnungs\\_und\\_gebaeudebestand/index.html](https://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/wohnen/wohnungs_und_gebaeudebestand/index.html) abgerufen am 20. Jänner 2018. .... 2
- Abbildung 3: Unternehmensneugründungen nach Rechtsformen, Quelle: WKO  
Wirtschaftskammer Österreich, <http://wko.at/statistik/ng/ng-rf.pdf> abgerufen am 22.  
Jänner 2018. .... 29