

# Unentgeltliche Übertragung von Grundstücken im Privatvermögen

Masterthese zur Erlangung des akademischen Grades  
“Master of Science”

eingereicht bei  
Prof. Ing. Mag. Stefan Gruber

Anna Perecsenyi LL.B. (WU)

00801601

Wien, 28.03.2019

## Eidesstattliche Erklärung

Ich, **ANNA PERECSENYI LL.B. (WU)**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Masterthese, "UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON GRUNDSTÜCKEN IM PRIVATVERMÖGEN", 87 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 das Thema dieser Arbeit oder Teile davon bisher weder im In- noch Ausland zur Begutachtung in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 28.03.2019

---

Unterschrift

<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>IV</b>
<b>1 EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
<b>2 BEWERTUNG VON LIEGENSCHAFTEN IM STEUERRECHT.....</b>	<b>3</b>
2.1 FIKTIVE ANSCHAFFUNGSKOSTEN .....	4
2.1.1 ERMITTLUNG DER FIKTIVEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN.....	4
2.1.2 GESETZLICHE VORSCHRIFTEN ZUR BEWERTUNG.....	5
2.1.3 METHODE DER BEWERTUNG .....	6
2.1.4 NEBENKOSTEN.....	8
2.2 GEMEINER WERT.....	8
2.3 TEILWERT .....	9
2.4 FESTSTELLUNG DES GRUND- UND BODENANTEILS .....	9
2.5 PAUSCHALE WERTAUFTEILUNG .....	10
2.5.1 AUFTEILUNG BIS ZUM VERANLAGUNGSZEITRAUM 2015.....	12
2.5.2 DIFFERENZMETHODE .....	12
2.5.3 VERHÄLTNISMETHODE.....	13
2.5.4 VERTRAGLICHE GESTALTUNG.....	13
2.5.5 AUFTEILUNG FÜR DEN VERANLAGUNGSZEITRAUM AB 2016.....	14
2.6 RESTNUTZUNGSDAUER.....	17
2.6.1 GESETZLICHE NUTZUNGSDAUER .....	19
<b>3 UNENTGELTLICHE ÜBERTRAGUNG VON GRUNDSTÜCKEN.....</b>	<b>20</b>
3.1 SCHENKUNG VON GRUNDSTÜCKEN.....	20
3.2 VERERBEN VON GRUNDSTÜCKEN .....	22
<b>4 FRUCHTGENUSS IM ZUSAMMENHANG MIT GRUNDSTÜCKEN.....</b>	<b>23</b>
4.1 ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN DES FRUCHTGENUSSES.....	23
4.2 FRUCHTGENUSSGESTALTUNGEN IM STEUERRECHT .....	25
4.2.1 EINKOMMENSTEUERRECHTLICHE AUSWIRKUNGEN .....	26
4.2.2 WIRTSCHAFTLICHES EIGENTUM, AfA UND SUBSTANZABGELTUNG .....	28
4.3 ÜBERTRAGUNG BELASTETER GRUNDSTÜCKE UND FRUCHTGENUSSRECHTE .....	31
4.3.1 ÜBERTRAGUNG EINES FRUCHTGENUSSRECHTES .....	31
4.3.2 IMMOBILIENERTRAGSTEUER UND FRUCHTGENUSSRECHTE .....	34
4.3.3 GRUNDERWERBSTEUER UND FRUCHTGENUSSRECHTE.....	37
4.3.4 AUSWIRKUNGEN EINER ÜBERTRAGUNG AUF BESTEHENDE MIETVERHÄLTNISSE .....	39
4.4 UMSATZSTEUER IZH FRUCHTGENUSSRECHT .....	39
4.5 GEBÜHREN IZH FRUCHTGENUSSRECHT .....	40
4.6 BEWERTUNG EINES FRUCHTGENUSSRECHTES UND BELASTETER GRUNDSTÜCKE.....	41
4.7 EINTRAGUNG EINES FRUCHTGENUSSRECHTES BEI MITEIGENTUM .....	44
4.8 ALTERNATIVEN ZUM FRUCHTGENUSS: ÜBERTRAGUNGEN GEGEN RENTE.....	45
4.8.1 UNTERHALTSRENTE .....	46
<b>5 IMMOBILIENERTRAGSTEUER.....</b>	<b>47</b>
5.1 SYSTEMATIK DER IMMOEST .....	47
5.2 IMMOEST UND VORAUSZAHLUNG .....	48
5.3 BEMESSUNGSGRUNDLAGE .....	50
5.3.1 NEUVERMÖGEN .....	50
5.3.2 ALTVERMÖGEN .....	52
5.4 GRUNDSTÜCKSBEGRIFFE.....	54

<b>5.5</b>	<b>BEFREIUNGSTATBESTÄNDE .....</b>	<b>55</b>
5.5.1	HAUPTWOHNSITZBEFREIUNG .....	56
5.5.2	TATBESTÄNDE DER HAUPTWOHNSITZBEFREIUNG .....	58
5.5.3	TOLERANZFRISTEN .....	61
5.5.4	UMFANG DER HAUPTWOHNSITZBEFREIUNG .....	64
<b>5.6</b>	<b>HERSTELLERBEFREIUNG (ERRICHTERBEFREIUNG) .....</b>	<b>65</b>
<b>5.7</b>	<b>NEUERUNGEN AUS DEM EStR-WARTUNGSERLASS 2018 .....</b>	<b>67</b>
<b>6</b>	<b><u>GRUNDERWERBSTEUER.....</u></b>	<b>70</b>
6.1	BEMESSUNGSGRUNDLAGE .....	71
6.2	BERECHNUNG DES GRUNDSTÜCKSWERTES .....	72
6.3	STEUERSATZ.....	73
6.4	ERWERB DURCH EHEGATTEN/EINGETRAGENEN PARTNER .....	74
<b>7</b>	<b><u>CONCLUSIO.....</u></b>	<b>75</b>
	<b><u>KURZFASSUNG.....</u></b>	<b>76</b>
	<b><u>LITERATURVERZEICHNIS.....</u></b>	<b>78</b>
	<b><u>INTERNETQUELLEN.....</u></b>	<b>80</b>

## Abkürzungsverzeichnis

aaO	am angegebenen Ort
Abb	Abbildung
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AnKo	Anschaffungskosten
Anm	Anmerkung
BAO	Bundesabgabenordnung
BauGB	Baugesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw	beispielsweise
B-VG	Bundesverfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
dgl	dergleichen
dh	das heißt
E	Entscheidung
EStG	Einkommensteuergesetz
etc	et cetera
evtl/ev	eventuell
f, ff	(fort-)folgende
GB	Grundbuch
G&B	Grund und Boden
gem	gemäß
ggf	gegebenenfalls
HK	Herstellungskosten
hL	herrschende Lehre
idF	in der Folge

idS	in diesem Sinne
idR	in der Regel
insb	insbesondere
iS(v)	im Sinne (von)
iVm	in Verbindung mit
iZh	im Zusammenhang
JEV	Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge
LBG	Liegenschaftsbewertungsgesetz
lit	litera
MRG	Mietrechtsgesetz
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖIZ	Österreichische Immobilienzeitung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
stRsp	ständige Rechtsprechung
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
tw	teilweise
ua	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
uU	unter Umständen
V&V	Vermietung und Verpachtung
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
zB	zum Beispiel

# 1 Einleitung

Sowohl die Steuerreform 2015/2016 als auch der EStR-Wartungserlass 2018 brachten nach bereits zahlreichen Änderungen durch das StabG 2012 und AbgäG 2014 weitere Änderungen im Bereich der Immobilienbesteuerung. Die Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung unterliegt einem starken Wandel und stellt damit sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Berater vor neue Herausforderungen. Vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den neuesten steuerrechtlichen Entwicklungen auf dem Gebiet der Grundstücksübertragung<sup>1</sup>. Die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes soll dabei ebenso einfließen, wie die wichtigsten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes. Um den Umfang der Arbeit im Rahmen einer Masterarbeit halten zu können, wird sie sich auf steuerliche Themen im Bereich der Grundstücksübertragungen im **Privatvermögen** beziehen. Grundstücke im Betriebsvermögen werden daher nicht behandelt, auch wenn vereinzelt auf Bestimmungen für Grundstück im Betriebsvermögen verwiesen wird. Ein besonderes Augenmerk wird im Rahmen der Arbeit auf die richtige Gestaltung einer Grundstücksübertragung unter Einräumung eines **Fruchtgenussrechtes** unter Beachtung der aktuellen Verwaltungspraxis gewidmet. Im Zuge der Überarbeitung der Einkommensteuerrichtlinien in 2018 wurde die Voraussetzung für die steuerliche Absetzbarkeit einer Absetzung für Abnutzung (AfA) im Zusammenhang mit Fruchtgenussvereinbarungen weiter verschärft. Es sollen zudem die möglichen steuerlichen Auswirkungen der Aufgabe eines Fruchtgenussrechtes gegen Entgelt im Lichte der neuen Richtlinien untersucht werden.

Auch das Thema der richtigen Bewertung einer Liegenschaft spielt bei Grundstücksübertragungen eine wesentliche Rolle (fiktive Anschaffungskosten, Grund- und Bodenanteil, Abschreibungen) und verdient im Lichte der neuen gesetzlichen Bestimmungen zur Bewertung von Grundstücken eine nähere Betrachtung.

Das Anfallen von Immobilienertragsteuer lässt sich nur selten ganz vermeiden, die Höhe der Immobilienertragsteuer aber oft optimieren. Auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer soll der ohnehin schon große Spielraum für steueroptimale Übertragungen von Immobilien künftig noch größer werden: das Jahressteuergesetz

---

<sup>1</sup> Der steuerliche **Begriff des „Grundstückes“** umfasst **Gebäude und Grund und Boden**. In der Bewertungsliteratur wird häufig der Begriff der „Liegenschaft“ synonym verwendet.

2018 sieht eine gründerwerbsteuerfreie Übertragungsmöglichkeit bei Holding-Strukturen vor.



## 2 Bewertung von Liegenschaften im Steuerrecht

Eine Liegenschaft muss im Steuerrecht unter verschiedenen Aspekten bzw für verschiedene Zwecke bewertet werden. Bereits 1998 erkennt *Lenneis*: „In den letzten Jahren ist die Frage der zutreffenden Bewertung von Liegenschaften im Steuerrecht zunehmend in den Vordergrund gerückt. Auch das Problembewusstsein hat sowohl bei den Gutachterstellen als auch beim Rechtsanwender sichtbar zugenommen.“<sup>2</sup> Wie die Erfahrung zeigt, ist bereits der Bewertungsvorgang selbst oft aufwändig und kompliziert. Als noch komplizierter erweist sich oft die steuerlich korrekte Anwendung von Bewertungsmethoden. Neben der Ermittlung eines „Teilwertes“, „gemeinen Wertes“ oder der „fiktiven Anschaffungskosten“ beschäftigt den Rechtsanwender auch die richtige Aufteilung des Gesamtaufpreises in Grund und Boden und Gebäude.<sup>3</sup> Pauschale Bewertungen und Zuordnungen werden seitens der Finanzverwaltung und der Gerichte immer weniger toleriert. Daher ist nicht nur eine fundierte Kenntnis der Bewertungsmethoden wesentlich, sondern vielmehr auch deren **steuerlich korrekte** Anwendung. Auch eine an sich völlig korrekte Wertermittlung kann seitens der Finanzverwaltung unter Umständen nicht anerkannt werden, wenn bei der Wertermittlung nicht die richtige Methodik **für Steuerzwecke** angewendet wurde. Beispielsweise ist, wie im Folgenden genau behandelt wird, die Verkehrswertermittlung eines Zinshauses mittels Ertragswertmethode in der Regel methodisch richtig. Für die Aufteilung des so ermittelten Verkehrswertes auf Grund und Boden und Gebäude verlangt die Finanzverwaltung in Anlehnung an die Rsp des VwGH<sup>4</sup> jedoch eine Aufteilung nach dem Verhältnis des Sachwertes des Gebäudes und dem mittels Vergleichswertverfahren ermittelten Bodenwertes. Für die Feststellung einer Kennzahl bedarf es also mehrerer Bewertungen.

Im Folgenden sollen einige der wichtigsten (Wert)Begriffe, Bestimmungen und ihre Bedeutung für die Bewertung von Grundstücken für Steuerzwecke erläutert werden.

---

<sup>2</sup> *Lenneis*, ÖStZ 1998, 572.

<sup>3</sup> *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>3</sup>, 1 f.

<sup>4</sup> VwGH 31.5.1994, 91/14/0098.

## 2.1 Fiktive Anschaffungskosten

„**Fiktive Anschaffungskosten**“ iSd § 6 Z 9 EStG ist der Betrag, der von einem Erwerber im Erwerbszeitpunkt für das gegenständliche Wirtschaftsgut aufgewendet werden müsste. Der Betrag entspricht somit weitestgehend dem **Verkehrswert (=Marktwert)** des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Erwerbs. Im Steuerrecht ist eine Feststellung der fiktiven Anschaffungskosten von Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich vor allem in zwei Fällen nötig<sup>5</sup>:

- Bei **erstmaliger Vermietung** eines Grundstückes werden die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung herangezogen. Hierzu regelt § 16 Abs 1 Z 8 EStG, dass im Falle eines erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendeten und zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangenen Grundstücks, die Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen sind<sup>6</sup>.
- Weiters sind gem § 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG **Zuwendungen von Privatstiftungen** mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten)<sup>7</sup>. Die fiktiven Anschaffungskosten sind um negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes bzw negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens zu vermindern. Die sich ergebenden Anschaffungskosten sind evident zu halten<sup>8</sup>. Die fiktiven Anschaffungskosten stellen in diesem Fall die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG auf Ebene des Begünstigten dar.

### 2.1.1 Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten

Die **Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von Grundstücken** ist nach den Einkommensteuerrichtlinien<sup>9</sup> im Wege der **Liegenschaftsbewertung** zu ermitteln. Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode stellt dabei eine Sachverhaltsfrage dar und

---

<sup>5</sup> Vgl *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>3</sup>, 3.

<sup>6</sup> § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988.

<sup>7</sup> § 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG 1988.

<sup>8</sup> § 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG 1988.

<sup>9</sup> EStR 2000 Rz 6441 f.

ist im Rahmen der Beweiswürdigung im Einzelfall zu beurteilen. Gleiches trifft für den Bewertungsvorgang selbst auch zu.<sup>10</sup>

Nach VwGH Judikatur<sup>11</sup> ist für den Nachweis der fiktiven Anschaffungskosten ein **Gutachten eines Sachverständigen** vorzulegen. Die Praxis zeigt, dass in vielen Fällen „kleiner Vermietungen“ (zB Vermietung einer Eigentumswohnung) eine plausible und nachvollziehbare Bewertung seitens des fachkundigen Steuerberaters von der Finanzverwaltung oft ebenso akzeptiert wird. Im Gegenteil kann ein unplausibles und/oder nicht nachvollziehbares Gutachten eines Immobilien-Sachverständigen abgelehnt werden. Auch wenn die Beschäftigung eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen empfohlen wird (Vermutung der Richtigkeit seines Gutachtens), ist dies keine Garantie dafür, dass die Bewertung der Liegenschaft seitens der Finanzverwaltung oder der Gerichte tatsächlich anerkannt wird.

### 2.1.2 Gesetzliche Vorschriften zur Bewertung

Der VwGH hat zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft immer wieder ausgesprochen, dass die Wertermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen ist, aber für deren Durchführung **nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen**.<sup>12</sup> Das Gesetz enthält tatsächlich keine detaillierte Vorschrift, wie diese fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu bewerten sind. Es gelten daher die diesbezüglichen allgemeinen Vorschriften der Bundesabgabenordnung.<sup>13</sup> Die Behörde hat bei der Liegenschaftsbewertung nach den Grundsätzen des § 184 BAO vorzugehen, nach welcher jene Bewertungsmethode zu wählen ist, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann<sup>14</sup>. Der VwGH folgt in einer Entscheidung<sup>15</sup> der Literaturmeinung, dass das **Liegenschaftsbewertungsgesetz (allein) grundsätzlich keine taugliche Bewertungsgrundlage** zur Ermittlung des **steuerlich** relevanten Verkehrswerts iSd fiktiven Anschaffungskosten ist. Die Bewertungsregelungen des

---

<sup>10</sup> EStR 2000 Rz 6442.

<sup>11</sup> VwGH 21.10.1993, 92/15/0079.

<sup>12</sup> Vgl. *Bleyer*, ÖStZB 2016, 366 f.; VwGH 30. 3. 2016, 2013/13/0015.

<sup>13</sup> VwGH 05.10.1988, 87/13/0075.

<sup>14</sup> § 184 BAO; VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015; vgl. *Huber/Pichler*, taxlex 2016, 163.

<sup>15</sup> VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015.

Liegenschaftsbewertungsgesetzes können aber sehr wohl zur Beurteilung der Schlüssigkeit des Schätzungsvorgangs herangezogen werden.<sup>16</sup>

Das **Liegenschaftsbewertungsgesetz** (LBG, BGBl 1992/150) ordnet die Anwendung von Wertermittlungsverfahren an, die dem jeweiligen **Stand der Wissenschaft** entsprechen. Dabei werden vor allem drei Verfahren beschrieben, welche derzeit als gängigste Bewertungsarten in der österreichischen Liegenschaftsbewertung angewendet werden.

Diese sind<sup>17</sup>:

- **Vergleichswertverfahren:** Gem § 4 Abs 1 LBG ist im Vergleichswertverfahren der Wert der Liegenschaft durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Liegenschaften zu ermitteln.
- **Ertragswertverfahren:** Gem § 5 Abs 1 LBG ist im Ertragswertverfahren der Wert der Liegenschaft durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrages zu einem angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Liegenschaft zu ermitteln.
- **Sachwertverfahren:** Gem § 6 Abs 1 LBG ist im Sachwertverfahren der Wert der Liegenschaft durch Addition des Bodenwertes, des Bauzeitwertes und des Wertes sonstiger Bestandteile bzw sonstigen Zubehörs zu ermitteln.

Die im Liegenschaftsbewertungsgesetz vorgeschlagenen Bewertungsverfahren sind **gleichrangig** und stehen nebeneinander, wobei es dem bewertenden Sachverständigen vorbehalten bleibt, die eine oder andere Methode, oder auch eine Kombination der Methoden anzuwenden.<sup>18</sup>

### 2.1.3 Methode der Bewertung

Gem EStR 2000 Rz 6442a sind die fiktiven Anschaffungskosten „anschaffungsorientiert und gehen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Demgegenüber ist der gemeine Wert verkaufsorientiert und stellt nicht auf den Erwerbzweck ab“. Daher werden die fiktiven Anschaffungskosten primär mittels **Ertragswertmethode** hergeleitet.<sup>19</sup> In

---

<sup>16</sup> VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015.

<sup>17</sup> § 3 LBG

<sup>18</sup> Resatz/Malloth/Stingl, ÖStZ 2005, 695.

<sup>19</sup> EStR 2000 Rz 6442.

Bezug auf Vermietungsobjekte hat auch der VwGH eine erkennbare Präferenz für die **Ertragswertmethode**, wobei andere Methoden aber nicht generell ausgeschlossen sind.<sup>20</sup> Dass bei der Verkehrswertermittlung einer bebauten Liegenschaft nicht vom Jahresrohertrag, sondern vom Reinertrag auszugehen, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 5. 10. 1988 (87/13/0075) bestätigt.<sup>21</sup>

Bei typisch der Privatnutzung dienenden Objekten (zB Einfamilienhaus) ist die **Sachwertmethode** durchaus zielführend, wobei bei vorhandenen Vergleichswerten, die **Vergleichswertmethode** zumindest zur Verprobung des ermittelten Wertes herangezogen werden sollte. Stehen ausreichend ähnliche Vergleichswerte zur Verfügung, sind diese jedenfalls in eine plausible Bewertung miteinzubeziehen, nach Rsp des VwGH sogar **vorrangig** anzuwenden.<sup>22</sup> Denn aus dem Marktgeschehen können oft genauere Aussagen über aktuelle Anschaffungskosten abgeleitet werden, als aus einer bloßen Hochrechnung von Bau-/Herstellungskosten der Substanz. Die Schwierigkeit bei der Anwendung der Vergleichswertmethode kann in der Praxis darin liegen, mit dem zu bewertenden Objekt (ausreichende) vergleichbare Objekte zu finden.<sup>23</sup> Abweichungen sind dabei mit Zu- und Abschlägen zu berücksichtigen. Da für die Ermittlung von Grund und Bodenwerten idR ohnehin die Vergleichswertmethode heranzuziehen ist, ist eine Beschäftigung mit Vergleichswerten nicht nur sinnvoll, sondern nötig.

Der VwGH hat in einem seiner grundlegenden Erkenntnisse entschieden, dass der Verkehrswert einer (vermieteten) Gesamtliegenschaft zwar mittels Ertragswertmethode ermittelt werden kann, jedoch für die Aufteilung dieses Verkehrswertes auf Grund und Boden und Gebäude das Verhältnis der Sachwerte dieser heranzuziehen ist.<sup>24</sup> Der Aufteilung nach dem Sachwertverhältnis liegt der Gedanke zugrunde, dass der Ertragswert der Liegenschaft auch wesentlich von dessen Lage abhängt und der Ertrag durch das bebaute Liegenschaft insgesamt erwirtschaftet wird.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> *Huber/Pichler*, taxlex 2016, 163.

<sup>21</sup> Vgl *Bleyer*, ÖStZB 2016, 366.

<sup>22</sup> VwGH 15.03.1988, 87/14/0067; VwGH 05.10.1988, 87/13/0075; VwGH 05.10.1988, 87/13/0085; VwGH 17.02.1992, 90/15/0155; vgl *Resatz/Malloth/Stingl*, ÖStZ 2005, 695.

<sup>23</sup> Vgl *Resatz/Malloth/Stingl*, ÖStZ 2005, 695.

<sup>24</sup> VwGH 31.5.1994, 91/14/0098; vgl *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>3</sup>, 165.

<sup>25</sup> Vgl *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>3</sup>, 165.

## 2.1.4 Nebenkosten

Gem der EStR Rz 6441 umfassen die fiktiven Anschaffungskosten auch die **Nebenkosten**. Berücksichtigbar sind allerdings nur jene Kosten, die bei einem Erwerb in jedem Fall anfallen.<sup>26</sup> Diese Kosten sind etwa die Grunderwerbsteuer und die Grundbuchseintragungsgebühr. Maklergebühren hingegen, oder Aufwendungen für Werbung und Inserate fallen nicht zwangsläufig an und sind somit nicht anzusetzen. Geleistete Unterschriftsbeglaubigungs- oder Firmenbucheintragungsgebühren sind in ihrer tatsächlichen Höhe zu erfassen. Aufwendungen für eine Liegenschaftsbewertung sind sofort abzugsfähige Werbungskosten. In der Entscheidung vom 1.6.2017 bestätigt der BFG<sup>27</sup> im Einklang mit den EStR die Zulässigkeit der Berücksichtigung von GrESt und Eintragungsgebühren bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten.

## 2.2 Gemeiner Wert

Der **gemeine Wert** beschreibt den **Veräußerungspreis** eines Wirtschaftsgutes, der auf dem Markt bei einer Veräußerung im redlichen Geschäftsverkehr unter Fremden, und/oder zu fremdüblichen Bedingungen, zu erzielen wäre<sup>28</sup>. Der gemeine Wert stellt somit va einen **Liquidationswert** dar. Gem § 10 Abs 2 BewG sind dabei „alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“ Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse können zB bei Vorkaufsrechten, Veräußerungsverboten, Heimfallsrechten, oder gerichtlichen Anordnungen vorliegen<sup>29</sup>, denkbar sind aber auch wirtschaftliche Notlagen oder persönliche Vorlieben, besondere Verwertungsmöglichkeiten, die nicht mit den gewöhnlichen Verhältnissen verglichen werden können.<sup>30</sup>

Der Ansatz des gemeinen Wertes kommt im außerbetrieblichen Bereich va in Fällen des **Tausches** gem § 30 EStG und im Bereich des BewG nach § 10 BewG zur Anwendung. Der Anwendungsbereich ist im außerbetrieblichen Bereich vergleichsweise klein.

---

<sup>26</sup> EStR 2000 Rz 6441; vgl *Endfellner*, StExp2017, 185; BFGjournal 2017, 220.

<sup>27</sup> BFG 1.6.2017, RV/3100980/2016.

<sup>28</sup> § 10 Abs 2 BewG; § 26 Abs 1 GGG.

<sup>29</sup> *Twaroch et al*, Kommentar zum Bewertungsgesetz<sup>28</sup>, § 10 BewG, 5 f; vgl *Fuhrmann/Kerbl* in *Bovenkamp et al*, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, 306.

<sup>30</sup> Vgl *Niedermoser*, JEV 2013, 8; *Fuhrmann/Kerbl* in *Bovenkamp et al*, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, 306.

Der gemeine Wert orientiert sich am Absatzmarkt.<sup>31</sup> Während sich die fiktiven Anschaffungskosten, wie bereits erläutert, primär aus dem Ertragswert abgeleitet, wird beim gemeinen Wert die Sachwertkomponente umso bedeutsamer sein, je mehr sich das Objekt zur privaten Nutzung eignet.<sup>32</sup>

Bei Ertragsobjekten, wie zB Mietwohngebäuden, werden gemeiner Wert und fiktiven Anschaffungskosten einander weitgehend entsprechen, während bei typisch der privaten Nutzung dienenden Objekten, zB Einfamilienhäusern, der gemeine Wert eher dem Sachwert entsprechen wird.<sup>33</sup>

### 2.3 Teilwert

Der **Teilwert** ist ein Wertansatz für Wirtschaftsgüter des **steuerlichen Betriebsvermögens**. Er ist jener Betrag, mit dem ein Erwerber des ganzen Betriebs **im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut** rechnen würde.<sup>34</sup>

Voraussetzung für diesen Ansatz ist, dass der Erwerber den **Betrieb fortführen** wird (going-concern-Prinzip).<sup>35</sup> Der Teilwert entspricht im Regelfall dem Verkehrswert bzw den Wiederbeschaffungskosten und orientiert sich am Beschaffungsmarkt<sup>36</sup>.

Die Anwendung des Teilwertes hat hauptsächlich im betrieblichen Bereich seine Bedeutung. Er kommt regelmäßig bei der Bewertung von Entnahmen und Einlagen zur Anwendung, oder bei der Bewertung von Anlage und –Umlaufvermögen und im Bereich des Umgründungssteuergesetzes.

### 2.4 Feststellung des Grund- und Bodenanteils

Gem § 7 Abs 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die

---

<sup>31</sup> *Lang/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt*<sup>6</sup>, 2016, 23.

<sup>32</sup> EStR 2000 Rz 6442a.

<sup>33</sup> EStR 2000 Rz 6442a.

<sup>34</sup> EStR 2000 Rz 2230 f.

<sup>35</sup> EStR 2000 Rz 2230 f.

<sup>36</sup> *Lang/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt*<sup>6</sup>, 2016, 23.

betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.<sup>37</sup>

Sowohl die tatsächlichen Anschaffungskosten einer entgeltlich also auch die fiktiven Anschaffungskosten eines unentgeltlich erworbenen Grundstücks sind somit zu aktivieren bzw bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern / Überschussrechnern “quasi zu aktivieren” und auf eine gewöhnliche oder gesetzlich vermutete Nutzungsdauer zu verteilen.

Da aber Grund und Boden (G&B) keiner Abnutzung unterliegt bzw idR nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut gilt, ist dieser nicht abzuschreiben und somit von der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung für Abnutzung abzuziehen. Da die AfA also nur vom Gebäudewert und nicht vom Wert des G&B vorzunehmen ist, ist eine gesonderte Ausweisung der beiden Werte notwendig.<sup>38</sup> Der Gesamtwert der Liegenschaft wird auf G&B und Gebäude aufgeteilt. Dies gilt auch für Eigentumswohnungen.<sup>39</sup>

## 2.5 Pauschale Wertaufteilung

Die lange Zeit gängige Verwaltungspraxis der Wertaufteilung zwischen G&B und Gebäude im außerbetrieblichen Bereich war ein **pauschaler Ansatz von 20% des Gesamtwertes für G&B** und 80% für das Gebäude. Gem EStR Rz 6447 war bis 2016 bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% (vgl Rz 6443 ff) angesetzt wurde, der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für G&B nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20% anzunehmen. Ergaben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führte (zB kleines Haus auf einem sehr großen Grundstück in guter Lage), war eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten „nicht ausgeschlossen“.<sup>40</sup> Grundsätzlich war die Aufteilung aber auch gem den EStR idR nach dem **Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und G&B** andererseits vorzunehmen (Verhältnismethode).<sup>41</sup>

In der Literatur wurden einige Ansätze diskutiert, die eine gewisse

---

<sup>37</sup> § 7 Abs 1 EStG 1988.

<sup>38</sup> Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG<sup>67</sup>, § 6 Z 2 EStG Rz 4.

<sup>39</sup> VwGH 13.12.1989, 88/13/0056; EStR 2000 Rz 6447.

<sup>40</sup> EStR 2000 Rz 6447.

<sup>41</sup> EStR 2000 Rz 6447; VwGH 7.9.1990, 86/14/0084.



Systematik/Regelmäßigkeit in pauschale Aufteilungen bringen sollen. Nach *Kohler* soll bei sehr gut erhaltenen (neuwertigen) Gebäuden unter Annahme einer 50-67 Jährigen Nutzungsdauer ein Grundanteil von 20 % angenommen werden<sup>42</sup>. Für sehr schlecht erhaltene Gebäude mit kurzer Restnutzungsdauer in guter Lage möchte er pauschal einen 75%-igen Grundanteil ansetzen.

*Lenneis*<sup>43</sup> geht grundsätzlich von denselben eben genannten Größen aus, meint aber, dass für *neue* Eigentumswohnungen lediglich 10% für G&B ausgeschieden werden müssten. *Lenneis*<sup>44</sup> sieht weiters zwischen der Restnutzungsdauer (RND) des Gebäudes und G&B-Wert eine Korrelation. Je kürzer nämlich die Restnutzungsdauer des Gebäudes ist, desto höher ist der Wertanteil des G&B, weil dieser in kurzer Zeit frei werden würde und somit die Anschaffungskosten primäre auf G&B entfallen. Daraus folgert *Lenneis*, dass der Wertanteil im Falle eines Abbruchobjektes null beträgt und die gesamten Anschaffungskosten auf G&B entfallen. Auf Basis dieser Annahmen leitet er folgende pauschalen Grundanteile für folgende Restnutzungsdauern her<sup>45</sup>:

- RND 60 = 28% G&B
- RND 50 = 40% G&B
- RND 40 = 52% G&B
- RND 30 = 64% G&B
- RND 20 = 75% G&B
- RND 10 = 88% G&B
- RND 0 = 100% G&B

Diese Versuche einer solchen Pauschalierung werden erfahrungsgemäß nicht zielführend sein, da der Wert des G&B von zahlreichen Faktoren abhängt und sich mit einer Pauschalierung über die RND nicht genau bestimmen lässt.<sup>46</sup> Die RND eines Gebäudes ist nur ein Wertindikator von vielen.

---

<sup>42</sup> *Kohler* in *Kohler/Wakounig/Berger*, Leitfaden<sup>9</sup>, 274.

<sup>43</sup> *Lenneis*, ÖStZ 1998, 572 ff.

<sup>44</sup> *Lenneis*, ÖStZ 1998, 572.

<sup>45</sup> *a.a.O.*

<sup>46</sup> Vgl *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>3</sup>, 155.

### 2.5.1 Aufteilung bis zum Veranlagungszeitraum 2015

Aufgrund der Ausführungen der EStR Rz 6447, nach welchen „*der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20%*“ erfolgte, wurde im Vertrauen auf diese EStR-Passage oft eine einfache pauschale Aufteilung zu 20%/80 % vorgenommen. Diese pauschale Aufteilung wurde seitens der Finanzverwaltung lange Zeit akzeptiert. In jüngerer Vergangenheit wurden jedoch im Rahmen von Außenprüfungen zahlreiche Veranlagungen überprüft und die Aufteilung von G&B bei vermieteten Objekten im Nachhinein angepasst. In einigen Fällen führte dies in der Praxis später zu Feststellungen in erheblichen Höhen. Nachdem zunächst viele Jahre lang im guten Glauben und Vertrauen auf die gängige Verwaltungspraxis und die Aussagen der EStR auf Basis besagter 20%/80% Regelung abgeschrieben wurde, wurde diese im Nachhinein seitens der Finanzverwaltung nicht akzeptiert. In Kombination mit der Möglichkeit einer „Berichtigung an der Wurzel“ gem § 4 Abs 2 Z 2 EStG wurde fallweise eine **AfA-Berichtigung bis zum Anschaffungszeitpunkt rückwirkend** vorgenommen und die Abgabennachforderung im ersten nicht verjährten Veranlagungszeitraum in Form eines Zuschlages festgestellt. Diese Vorgehensweise hat auf Ebene der Steuerpflichtigen zu nicht unerheblichen Härten und plötzlichen Liquiditätsbelastungen geführt. Eine Berufung auf die „allgemeine Verwaltungspraxis“ oder auf die Einkommensteuerrichtlinien, welche keine rechtsverbindlichen Regelungen (wie zB Gesetze) sind, erwies sich dabei als sinnlos.

Von vereinfachten pauschalen Wertaufteilungen zwischen G&B und Gebäude muss daher abgeraten werden, sofern das Gesetz nicht ausdrücklich eine pauschale Aufteilung vorsieht (wie zB für Veranlagungen im Privatvermögen ab 1.1.2016)

Genauere Aufteilungsmöglichkeiten bieten die „Differenzmethode“ bzw die „Verhältnismethode“, wobei fraglich ist, ob auf Basis der VwGH Jud die Differenzmethode als ausreichend anzusehen ist.

### 2.5.2 Differenzmethode

Bei der **Differenzmethode** wird zunächst der **Wert des G&B ermittelt** und schließlich vom **bekanntem Gesamtwert der Liegenschaft** abgezogen. Die Differenz dieser beiden Beträge stellt den Gebäudewert dar. Für die Feststellung des Gebäudewertes wird also keine gesonderte Wertermittlung durchgeführt.

Die Differenzmethode kann lt Rsp<sup>47</sup> des VwGH eigentlich nur dann angewendet werden, wenn

- Wert von G&B unbedenklich festgestellt werden können  
UND
- der tatsächliche Gesamtkaufpreis für die bebaute Liegenschaft dem Verkehrswert entspricht.

Liegen diese zwei Voraussetzungen nicht vor, so ist die Differenzmethode nicht anzuwenden und es ist mittels Verhältnismethode vorzugehen. Der Differenzmethode bleibt daher in der Praxis wenig Anwendungsraum.<sup>48</sup>

### 2.5.3 Verhältnismethode

In stRsp<sup>49</sup> schreibt der VwGH immer vor, dass für die Aufteilung der Wert zwischen G&B und Gebäude grundsätzlich die **Verhältnismethode** anzuwenden sei. Bei dieser Methode wird der Gesamtwert als bekannt vorausgesetzt. Die Verkehrswerte von G&B und Gebäude werden einzeln ermittelt. Der **Gesamtwert** wird schließlich **im Verhältnis dieser beiden Werte** aufgeteilt.<sup>50</sup> Bei dieser Methode werden daher im Gegensatz zur Differenzmethode die Verkehrswerte **beider Teilwirtschaftsgüter** ermittelt.

Der VwGH lehnt außerdem in seinem Erkenntnis<sup>51</sup>, in welchem er betont, dass grundsätzlich die Verhältnismethode anzuwenden sei, ausdrücklich die ausschließliche Anwendung der oben beschriebenen vereinfachte Aufstellung von *Lenneis* ab und erklärt diese als eine „grobe Richtschnur“, die aber dem Schätzungsgebot nicht genügt.

### 2.5.4 Vertragliche Gestaltung

Manchmal wird **in dem Kaufvertrag** der Parteien über die Liegenschaft eine **Aufteilung des Kaufpreises auf G&B und Gebäude** vorgenommen. Hierzu hat der VwGH entschieden<sup>52</sup>, dass grundsätzlich trotzdem eine streng objektive Feststellung der Wertanteile zu erfolgen hat und die privatautonome Gestaltung **keine bindende Wirkung** für die (steuerliche) Aufteilung der Wertverhältnisse hat. Ein vertragliches

---

<sup>47</sup> Vgl VwGH 7.9.1990, 86/14/0084.

<sup>48</sup> Vgl *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>3</sup>, 158.

<sup>49</sup> Vgl bspw ua VwGH 4.6.2003, 99/13/0238; 29.1.2003, 2000/13/0088; 30.6.1987, 86/14/0195; 14.1.1986, 84/14/0019; 31.5.1994, 91/14/0098; 19.3.2002, 97/14/0034; 15.2.1994, 93/14/0175.

<sup>50</sup> EStR 2000 Rz 2613.

<sup>51</sup> VwGH 2.6.2003, 99/13/0238.

<sup>52</sup> VwGH 14.1.1986, 84/14/0019.

Festhalten des Parteiwillens kann aber, sofern festgehalten wird warum man die vereinbarten Werte für die jeweiligen Wirtschaftsgüter vereinbart hat, eine zusätzliche **Informationsquelle** für den bewertenden Sachverständigen sein und diesem bewertungsrelevante Hinweise liefern. Dies ist vor allem dann vorteilhaft, wenn der letzte Erwerb längere Zeit zurückliegt und diese Informationen den aktuellen Betroffenen womöglich gar nicht (in diesem Umfang) bekannt wären.

### 2.5.5 Aufteilung für den Veranlagungszeitraum ab 2016

Im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/2016 wurde mit Wirkung 1.1.2016 die Bestimmung des Grundanteils im Privatvermögen gesetzlich<sup>53</sup> geregelt und ein Grundanteil grundsätzlich mit 40% des Gesamtwertes der Liegenschaft bestimmt. Diese Bestimmung ist seither auch auf zu diesem Zeitpunkt bereits vermietete Gebäude anwendbar, dh ab dem Veranlagungszeitraum für das Jahr 2016 war für bereits vermietete Gebäude eine Umrechnung der AfA vorzunehmen. Eine abweichende Aufteilung ist mittels Gutachten nachweisbar. Der Bundesminister für Finanzen wird gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen. Mittels Grundanteilsverordnung wurden in § 2 dieser Verordnung diese Aufteilungsverhältnisse wie folgt festgelegt<sup>54</sup>:

- *„In Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern sind als Anteil des Grund und Bodens 20% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als 400 Euro beträgt.*
- *In Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens*
  - *30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder*
  - *40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.“*

---

<sup>53</sup> § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988.

<sup>54</sup> §§ 2 f GrundanteilV 2016.

*„Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m<sup>2</sup> Nutzfläche vor. Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird. Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die gemäß Abs. 1 bis 3 relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen.“<sup>55</sup>*

Gem der BMF-Info<sup>56</sup> zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 *„ist der Anteil des Grund und Bodens nicht nach der GrundanteilV 2016 pauschal auszuscheiden,*

- *wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen (entsprechend der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988), oder*
- *wenn er nachgewiesen wird.“<sup>57</sup>*

Das Vorliegen einer erheblichen Abweichung kann lt BMF vor allem als aus dem Verhältnis zwischen Größe und Zustand des Gebäudes zur Grundfläche resultieren.<sup>58</sup> Als ein Bsp wird dabei ein kleines, nur für die Wochenendnutzung bestimmtes Gartenhaus, das auf einer großen Grundfläche in guter Lage steht, angeführt.

Erstmals wird durch die BMF-Info auch der Begriff der **„erhebliche Abweichung“ definiert**. Eine erhebliche Abweichung ist demnach dann gegeben, *„wenn der tatsächliche Grundanteil vom gesetzlich oder durch die GrundanteilV 2016 vorgegebenen Grundanteil um **zumindest 50% abweicht**. Das bedeutet zB anstatt 40% Grund und Boden und 60% Gebäude ein Verhältnis von mindestens 60% Grund und Boden und 40% Gebäude.“*<sup>59</sup> Diese Definition schafft eine sehr erwünschte Klarstellung. Erfahrungsgemäß wird diese Definition seitens der Finanzverwaltung in vielen Fällen aber nur auf Sachverhalte nach 1.1.2016 angewendet und Grundanteile für Zeiträume davor auch dann angepasst, wenn die Abweichung geringer als 50% war.

---

<sup>55</sup> §§ 2 f GrundanteilV 2016.

<sup>56</sup> BMF-010203/0142-VI/6/2016, 12.5.2016.

<sup>57</sup> BMF-010203/0142-VI/6/2016, 12.5.2016, 12.

<sup>58</sup> BMF-010203/0142-VI/6/2016, 12.5.2016.

<sup>59</sup> BMF-010203/0142-VI/6/2016, 12.5.2016, 13.

### **Praxisfall aus 2017:**

Das FA strebte im Rahmen einer Außenprüfung im Jahr 2017 für Zeiträume zwischen 2012-2015 für eine Wiener Liegenschaft eine Anpassung des Grundanteils von 20% auf 27% Grundanteil an, welcher im Rahmen der Außenprüfung durch das FA festgestellt wurde. Abgewehrt werden konnte dies ua mit der Argumentation **mangelnder Erheblichkeit der Abweichung** von min 50%, keiner offenkundigen Abweichung zwischen 20% und den festgestellten 27% ex tunc und keiner konkreten Anhaltspunkte iSd EStR 6447, dass Schätzung in diesem Verhältnis nicht zu sachgerechtem Ergebnis führte. Strittig war vor allem, ob die 50%ige Erheblichkeitsgrenze auf den vorliegenden Sachverhalt Anwendung findet. Da es sich bei der Festsetzung der Erheblichkeitsgrenze durch das BMF nicht um eine Änderung der Grenze, sondern um eine erstmalige Konkretisierung dieser handelt, müssten diese Werte konsequenter Weise auch für frühere Zeiträume anwendbar sein.

Auch hinsichtlich des Erbringens eines Gutachtens in Bezug auf den Grundanteil klärt das BMF, dass ein Gutachten, welches vom Steuerpflichtigen nur erbracht wird um darzulegen, dass **keine erhebliche Abweichung** gegeben ist, nicht als Nachweis im Sinne des § 3 Abs 1 erster Satz GrundanteilV 2016 gilt, womit der Grundanteil weiterhin nach § 2 GrundanteilV 2016 **pauschal ermittelt werden kann**.<sup>60</sup> Das BMF bestätigt weiters auch die Ansicht des VwGH nach welcher eine Aufteilung mittels Verhältnismethode erfolgen kann.

Durch diese gesetzliche Festlegung der Grundanteile im außerbetrieblichen Bereich wurde sowohl eine Vereinfachung der Berechnung also auch eine (gewisse) Rechtssicherheit geschaffen. Mittels Gutachten kann zudem weiterhin eine (günstigere) Aufteilung nachgewiesen werden. An dieser Stelle ist dennoch wiederholt darauf hinzuweisen, dass ein Nachweis geringerer Grundanteile mittels **Gutachten** nur dann sinnvoll ist, wenn eine tatsächliche Abweichung von den gesetzlich normierten Verhältnissen gegeben ist und diese durch einen Sachverständigen in plausibler und nachvollziehbarer Weise dargestellt werden kann. Selbst ein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen wird – im Lichte der **freien Beweiswürdigung**<sup>61</sup> der Behörden – nicht akzeptiert werden, wenn unplausible bzw offenkundig zu niedrige Werte angesetzt werden.

---

<sup>60</sup> BMF-010203/0142-VI/6/2016, 12.5.2016, 13.

<sup>61</sup> EStR 2000 Rz 6447.

## 2.6 Restnutzungsdauer

Wie schon erwähnt sind gem § 7 Abs 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** abzusetzen. Diese bemisst sich an der **Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung**.

Die Nutzungsdauer von Gebäuden setzt sich aus ihrer **wirtschaftlichen** und **technischen Nutzungsdauer** zusammen. Die technische Nutzungsdauer beschreibt wie lange die Substanz an sich voraussichtlich Bestand haben wird und richtet sich nach dem Materialverschleiß. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer beschreibt die Dauer in welcher ein bestimmtes Gebäude wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden kann bzw richtet sich danach wieweit ein Wirtschaftsgut „unmodern“ ist und „nicht mehr dem gegenwärtigen Stand der Technik entspricht und daher durch bessere Anlagen ersetzt werden kann“. <sup>62</sup> Die Nutzungsdauer richtet sich auch nach der objektiven Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes. <sup>63</sup> Wirtschaftlich und technische Nutzungsdauer können sich weitgehend entsprechen, jedoch ist oft von einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer auszugehen. Luxushotels haben zB eine wesentlich längere technische als wirtschaftliche Nutzungsdauer, weil sie in einer schnelllebigen Zeit schneller „unmodern“ werden und neugestaltet werden müssen, als ihre Substanz vollständig abgenutzt werden könnte.<sup>64</sup>

Für vermietete Objekte gilt im betrieblichen Bereich eine **Beurteilung der AfA auf Basis der Verwendung durch den Mieter**. Im außerbetrieblichen Bereich gilt dies nicht.<sup>65</sup>

Gebäude sind nach VwGH Jud<sup>66</sup> grundsätzlich auf die Dauer ihrer technischen Nutzungsdauer abzuschreiben, sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer nicht kürzer ist. Wenn die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer ist, ist eine Abschreibung auf diese zulässig. Lt Ansicht des VwGH<sup>67</sup> ist „für die Gesamtnutzungsdauer eines **neu** errichteten Wohngebäudes in erster Linie die **Bauweise** maßgebend, während die

---

<sup>62</sup> Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> § 7 Rz 43.

<sup>63</sup> a.a.O.

<sup>64</sup> Gardini, 2014, S 431: Renovierungszyklus von Hotels 4-15 Jahre.

<sup>65</sup> EStR 2000 Rz 6443.

<sup>66</sup> VwGH 23.9.1966, 974/66.

<sup>67</sup> VwGH 24.10.1990, 87/13/0119.

Restnutzungsdauer eines **erworbenen** Wohngebäudes vornehmlich vom **Bauzustand** im Zeitpunkt des Erwerbes abhängt.“ Dabei spielen nicht nur nicht nur die ursprüngliche Bauweise des Gebäudes eine Rolle, sondern auch die späteren Umstände, wie zB Kriegsschäden, Erschütterungen, Absenkung des Erdreichs, oder ein Erhaltungsrückstand.

Sofern solche Ereignisse auftreten, welche die Restnutzungsdauer des Gebäudes aufgrund des nunmehr schlechteren Bauzustandes verkürzen, sind iSd § 8 Abs 4 EStG Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig. Empfehlenswert ist es in so einem Fall den Bauzustand sehr gut zu dokumentieren und zu beschreiben und in nachvollziehbarer Weise darzustellen wie der Einfluss dieser Ereignisse auf den Bauzustand und der Restnutzungsdauer des Gebäudes ist<sup>68</sup>.

In einigen Erkenntnissen nannte der VwGH konkrete Erfahrungswerte hinsichtlich der Nutzungsdauer von Gebäuden:

- 75 – 100 Jahre für neu errichtete Gebäude<sup>69</sup>
- 100 Jahre und mehr für Massivbauhäuser<sup>70</sup>

In der aktuellen österreichischen **Bewertungsliteratur** <sup>71</sup> werden zB folgende Nutzungsdauern angenommen:

<b>Gebäudeart<sup>72</sup></b>	<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer in Jahren</b>
Einfamilienhaus und Wohngebäude in normaler Bauausführung	60-70
Einfamilienhaus und Wohngebäude in einfacher Bauausführung	50-60
Fertighäuser (auf Holzbasis)	60-70 (40-60)
Büro- und Verwaltungsgebäude je nach Bauausführung und Standort	50-80

<sup>68</sup> *Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht*<sup>3</sup>, 188.

<sup>69</sup> VwGH 27.6.1978, 2116/77; VwGH 21.9.1988, 85/13/0064.

<sup>70</sup> VwGH 8.11.1972, 2364/71.

<sup>71</sup> *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*<sup>7</sup>, 2017, 76 f.

<sup>72</sup> Tabelle: Übersicht der üblichen Nutzungsdauern - Auszug aus *Kranewitter, 2017, S. 76 f.*



Geschäftshäuser, Kaufhäuser je nach Standort	30-50
Supermärkte	20-30
Werkhallen, Fabrikgebäude je nach Ausführung und Brancheneignung (Lagerhallen und Logistikimmobilien)	30-50 (20-40)
Betriebsgebäude für besondere Betriebszweige	10-30
Wellblechschuppen, Holzschuppen, Holzgebäude einfacher Bauweise	20-30
Tankstellen	10-20

### 2.6.1 Gesetzliche Nutzungsdauer

Es folgt aus dem oben Ausgeführten, dass die Nutzungsdauer für jedes Gebäude festzustellen ist. Da dies idR eine komplexe Aufgabe darstellt, wird das Hinzuziehen eines Sachverständigen für die Bewertung und Berechnung notwendig sein. Eine **Erleichterung** bringt jedoch das **ESTG**, welches für Gebäude eine bestimmte Nutzungsdauer vermutet<sup>73</sup>. Somit ist ein Nachweis mittels Gutachten nur dann nötig, wenn eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werden soll.

Die **gesetzlich vermutete Nutzungsdauer** im **außerbetrieblichen** Bereich beträgt seit 1.1.2016 gem **§ 8 Abs 1 EStG** rund 67 Jahre (=1,5% jährlich AfA), wobei im außerbetrieblichen Bereich gem **§ 16 Abs 1 Z 8 lit d** nicht differenziert wird, ob zu Wohnzwecken, oder zu anderen Zwecken vermietet wird. Für Gebäude, die vor 1915 errichtet wurden wird eine (Rest)Nutzungsdauer von 50 Jahren vermutet.<sup>74</sup>

<sup>73</sup> § 8 Abs 1 EStG 1988.

<sup>74</sup> EStR 2000 Rz 6444.

### 3 Unentgeltliche Übertragung von Grundstücken

Die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken wird allgemein in zwei Untergruppen unterteilt. Diese sind die **Schenkung** von Grundstücken und das **Vererben** von Grundstücken.<sup>75</sup> Jeder dieser Erwerbsvorgänge hat unterschiedliche steuerlichen Folgen, welche es nach Möglichkeit bereits vor der Übertragung zu prüfen gilt. Grundsätzlich knüpft die ImmoESt an entgeltliche Erwerbsvorgänge an und **unentgeltliche Übertragungen** sind **ertragsteuerfrei** möglich. Gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG liegt Entgeltlichkeit dann vor, wenn der **Wert der Gegenleistung** mindestens die  **Hälfte** des gemeinen Wertes des hingegebenen Wirtschaftsgutes erreicht.<sup>76</sup> Eine (geplant) unentgeltliche Übertragung wird bei Überschreitung dieser Grenze als entgeltlicher Erwerbsvorgang eingestuft und kann ImmoESt auslösen.<sup>77</sup> Dies wäre dann der Fall, wenn die Höhe aller Gegenleistungen für die Übertragung eines Grundstückes 50% des Verkehrswertes des Grundstückes übersteigen. Da die Gegenleistung dabei nicht zwingend in einer Geldleistung an den Übertragenden bestehen muss, sondern **jede geldwerte Gegenleistung** miteingerechnet wird (zB Übernahme von Verbindlichkeiten, Erbringen von Pflegeleistung<sup>78</sup>, etc.), wird dies manchmal übersehen. Wurde in so einem Fall ein entgeltlicher Erwerbsvorgang ausgelöst, ist die ImmoESt zu berechnen und zu entrichten. Siehe dazu Kapitel 5.

#### 3.1 Schenkung von Grundstücken

Eine Schenkung eines Grundstückes liegt dann vor, wenn ein Grundstück übertragen wird und es keine Gegenleistung gibt, oder der Wert der Gegenleistungen nicht höher als 50% des Verkehrswertes des Grundstückes ist.<sup>79</sup> Objekte, an denen kein Wohnungseigentum begründet wurde, können grds in beliebige Miteigentumsanteile aufgeteilt und diese übertragen werden.<sup>80</sup> Der Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes oder eines Wohnrechtes stellt ertragsteuerliche keine Gegenleistung dar und somit ist eine Übertragung auch dann unentgeltlich, wenn der Wert des Fruchtgenussrechtes

---

<sup>75</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht<sup>11</sup>, Rz 120.

<sup>76</sup> § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988.

<sup>77</sup> Fuhrmann/Lang in Bovencamp ua, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, Rz 96.

<sup>78</sup> VwGH 28.11.2000, 97/14/0032.

<sup>79</sup> § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988.

<sup>80</sup> Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken, 12.

oder des Wohnrechtes mehr als **50% des Verkehrswertes** des Grundstückes ausmachen.<sup>81</sup> Die Mitübertragung einer an dem Grundstück lastender Verbindlichkeit (zB Kredit) zählt jedenfalls als Gegenleistung, da dies einen geldwerten Vorteil für den Übergebenden darstellt.<sup>82</sup>

Die Schenkung kann (insb im Familienverband) eine steuerschonende Möglichkeit der Übertragung von Grundstücken sein. Eine Schenkung stellt jedoch auch einen **Grundstücksumsatz** dar, der umsatzsteuerliche Konsequenzen auslöst, wenn der Übertragende Unternehmereigenschaft iSd UStG erfüllt.<sup>83</sup> Da **Schenkungen** von inländischen Grundstücken **unecht von der Umsatzsteuer befreit** sind, lösen diese **grds** eine Verpflichtung zur aliquoten **Berichtigung** der in den vorangegangenen 20 Jahren (bzw 10 Jahren) geltend gemachten **Vorsteuern** aus.<sup>84</sup> Gem § 3 Abs 2 UStG stellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einen steuerbaren **Entnahmeeigenverbrauch** dar. Dieser Eigenverbrauch eines Grundstücks ist bei unentgeltlicher Übertragung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht steuerfrei und die umsatzsteuerliche Folge ist ein Vorsteuerberichtigung der in den letzten 20 Jahren (bzw 10 Jahren) aus den Herstellungskosten und Anschaffungskosten in Abzug gebrachten Vorsteuern.<sup>85</sup> Eine **Weiterverrechnung** der nach § 12 Abs 10 UStG vorgenommenen Vorsteuerkorrektur an den Erwerber des Grundstückes ist bei Schenkungen **nicht möglich**.<sup>86</sup> Um eine Vorsteuerkorrektur zu vermeiden, kann der Übertragende auch bei einer Schenkung zur Regelbesteuerung nach dem UStG optieren. Die Bemessungsgrundlage wäre in diesem Fall der Wiederbeschaffungspreis des Grundstückes im Zeitpunkt der Entnahme.<sup>87</sup> Hinsichtlich der Grunderwerbsteuerbelastung iZh mit Schenkungen siehe Kapitel 6.

---

<sup>81</sup> EStR 2000 Rz 6625 und Rz 5571 f.

<sup>82</sup> VwGH 28.11.2000, 97/14/0032.

<sup>83</sup> *Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken, 90.

<sup>84</sup> *Kühmayer/Lang* in *Bovenkamp/Fuhrmann/Kühmayer/Reisch/Resch/Sulz*, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, 120 ff.

<sup>85</sup> UStR 2000, Rz 361.

<sup>86</sup> *Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken, 90.

<sup>87</sup> UStR 2000 Rz 679.

### 3.2 Vererben von Grundstücken

Die Übertragung von Grundstücken durch Einantwortung stellt **stets eine unentgeltliche Übertragung** dar.<sup>88</sup> Anders ist zu beurteilen, wenn die Erben das geerbte Grundstück in Folge veräußern. Die bloße Übertragung eines Grundstückes von Todes wegen löst auch **keine Vorsteuerberichtigung** aus. Der spätere Verkauf eines Grundstückes aus der Erbmasse löst jedoch eine reguläre umsatzsteuerliche Behandlung aus, bei der entweder die Option zur Regelbesteuerung oder die Vorsteuerkorrektur vorzunehmen ist.<sup>89</sup>

Sollte eine Schenkung eines Grundstückes eine sehr hohe Vorsteuerkorrektur auslösen und diese nicht vermeidbar sein, ist eine Übertragung auf dem Erbweg eine steuerschonende Alternative. Sofern aber jedenfalls schon zu Lebzeiten eine Übertragung eines Grundstückes erfolgen und dennoch die og Steuernachteile vermieden werden sollen, bieten ua Übertragungen mit Fruchtgenussgestaltungen einen möglichen Lösungsansatz.

---

<sup>88</sup> Wachter, Leitfaden ImmoESt, 24.

<sup>89</sup> Fuhrmann/Verweijen/Witt-Dörring, Immobilien vererben und verschenken,

## 4 Fruchtgenuss im Zusammenhang mit Grundstücken

Fruchtgenussgestaltungen erfreuen sich im Zusammenhang mit Immobilienvermögen vor allem im privaten Bereich großer Beliebtheit. Das häufigste Motiv ist dabei erfahrungsgemäß die Gestaltung der Vermögensnachfolge zu Lebzeiten (vorweggenommene Erbfolge). Das Fruchtgenussrecht ermöglicht eine Übertragung des Vermögens, ohne jedoch gleich auf die Früchte verzichten zu müssen (Vorbehaltsfruchtgenuss) bzw es ermöglicht auch die Übertragung der Früchte, ohne dabei die ertragsbringende Substanz aufzugeben (Zuwendungsfruchtgenuss). Häufiger Anwendungsfall des Vorbehaltsfruchtgenusses in der Praxis ist der Zurückbehalt der Früchte durch den Eigentümer (zB Eltern) unter Weitergabe des Wirtschaftsgutes im Familienverband (zB Kinder). Der Zuwendungsfruchtgenuss wird in der Praxis gewählt, wenn jemand durch das regelmäßige Erhalten von Früchten abgesichert, jedoch nicht über die ertragsbringende Substanz verfügen soll (weil etwa Gefahr besteht, dass der Begünstigte das Wirtschaftsgut nicht ordnungsgemäß erhalten könnte bzw würde).

### 4.1 Zivilrechtliche Grundlagen des Fruchtgenusses

**Fruchtgenussrechte** sind dingliche Nutzungsrechte und in den **§§ 509 ff ABGB** geregelt. Der Fruchtgenuss ist gem § 509 ABGB das „Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, **ohne alle Einschränkung** zu genießen.“ Der Berechtigte kann die Sache also nicht nur nutzen, sondern auch vermieten oder verpachten. Im Gegensatz dazu berechtigt ein Gebrauchsrecht gem §§ 504 ff ABGB nur zur eigenen Nutzung. Gegenstand eines Fruchtgenusses können ideelle oder räumlich bestimmte Teile von Sachen sein<sup>90</sup>, oder auch an Miteigentumsanteilen begründet werden, mit denen Wohnungseigentum verbunden ist<sup>91</sup>.

Fruchtgenussrechte an Grundstücken sind **Personaldienstbarkeiten**. Die Berechtigung aus dem Fruchtgenuss steht also einer bestimmten Person zu und ist daher von Grunddienstbarkeiten gem § 472 ABGB zu unterscheiden. Bei Grunddienstbarkeiten steht das Recht dem jeweiligen Eigentümer des Grundstückes zu, das Recht ist an das Grundstück und nicht an eine Person gebunden.

---

<sup>90</sup> Spath in Schwimann/Kodek, ABGB<sup>4</sup>, § 509 ABGB, Rz 4; aA in Bezug auf Fruchtgenussrechte an ideellen Miteigentumsanteilen OGH 2.2.1952, 1 Ob 139/00y.

<sup>91</sup> Prader, immolex 2008, 262.

Erworben wird ein Fruchtgenussrecht an Grundstücken, wie andere dingliche Rechte an Grundstücken, mittels **Titel** (zB Vertrag) und **Modus** (Eintragung ins GB). Der Fruchtgenussberechtigte einer vermieteten Liegenschaft tritt mit Erwerb des Fruchtgenusses in bestehende Bestandsverträge und in alle Rechte des Vermieters alleine ein, ihm steht fortan das alleinige Recht zur Vermietung zu.<sup>92</sup>

Gem § 511 ABGB hat er ein Recht auf den Ertrag aus der Sache, muss jedoch gem § 512 ABGB alle mit der Sache verbundenen privat-rechtlichen Lasten (zB Reallasten, Zinsen, Renten) und öffentlich-rechtlichen Schuldigkeiten (zB Steuern und Abgaben) tragen.<sup>93</sup> **Abgaben sind nur dann vom Fruchtnießer zu tragen, wenn sie die laufenden Erträge und nicht die Substanz betreffen.**<sup>94</sup>

Der Fruchtgenussberechtigte darf die Sache gem § 509 ABGB nur unter Schonung der Substanz nutzen. Er ist gem § 513 ABGB „*verbunden, die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten.*“ Außerdem ist er verpflichtet anfallende Verbesserungen und Erhaltungsarbeiten zu besorgen. Da er nach ABGB die dienstbare Sache in dem Zustand, in dem er sie übernommen hat, zu erhalten hat, dürfen Ausbesserungen und Verbesserungen nicht zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart führen. Die nötigen Aufwendungen hat der Fruchtgenussberechtigte nur bis zur Höhe der Erträge zu tragen.<sup>95</sup> Wenn eine (zulässige) Verbesserung eindeutig zum Vorteil des Eigentümers ist und von diesem gewollt wird, steht dem Fruchtgenussberechtigten gem § 517 ABGB ein Aufwandsersatz zu.<sup>96</sup>

Der Eigentümer der Sache hat die uneingeschränkte Nutzung durch den Fruchtgenussberechtigten zu dulden. Ihm bleiben jedoch alle mit dem Eigentum zusammenhängenden Befugnisse, welche die dem Fruchtgenussberechtigten zustehenden Rechte nicht beeinträchtigen. Der **Eigentümer** kann die Sache insbesondere **weiterhin uneingeschränkt verkaufen.**<sup>97</sup> Der Käufer erwirbt in diesem Fall Eigentum, dass mit einem Fruchtgenussrecht belastet ist. Ist der Käufer gleichzeitig der Fruchtgenussberechtigte, geht das Fruchtgenussrecht mit dem Eigentumserwerb unter.

---

<sup>92</sup> Vgl OGH 18.02.1987, 10b712/86.

<sup>93</sup> Vgl Hübner/Six in Haunold et al, Immobilienbesteuerung<sup>4</sup>, 2016, 233.

<sup>94</sup> a.a.O.

<sup>95</sup> Hofmann in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup>, § 509 ff.

<sup>96</sup> § 517 ABGB.

<sup>97</sup> Hofmann in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup>, § 509 Rz 3.

Nach hA<sup>98</sup> und Rsp des OGH ist die **Übertragung** eines Fruchtgenussrechtes grundsätzlich **zulässig**, wobei die Übertragung entweder „der Ausübung nach“ oder der „der Substanz nach“ geschehen kann. Die kann mit schuldrechtlicher oder mit dinglicher Wirkung, und zwar sowohl hinsichtlich eines realen, als auch eines ideellen Teiles der Sache geschehen.<sup>99</sup> Die vollständige Übertragung des Fruchtgenusses ist demnach zwar möglich, das Recht erlischt aber, aufgrund des „*nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*“-Grundsatzes<sup>100</sup>, trotz der Übertragung, mit dem Tod des ursprünglichen Fruchtgenussberechtigten. Verbindlichkeiten des Fruchtgenussberechtigten gegenüber dem Eigentümer bleiben demnach ebenso aufrecht. Lt OGH<sup>101</sup> ist zudem eine Verpfändung des Fruchtgenussrechtes ebenso denkbar wie die Exekutionsführung auf das Fruchtgenussrecht. Zu den steuerlichen Folgen einer Übertragung siehe weiter unten.

## 4.2 Fruchtgenussgestaltungen im Steuerrecht

Das Fruchtgenussrecht wird aus steuerlicher Sicht vor allem in Vorbehaltsfruchtgenuss und Zuwendungsfruchtgenuss unterteilt.<sup>102</sup> Von **Vorbehaltsfruchtgenuss** im Zusammenhang mit Grundstücken wird gesprochen, wenn ein (vermietetes) Objekt zivilrechtlich an einen neuen Eigentümer übertragen wird, sich der Übertragende jedoch zeitgleich das Fruchtgenussrecht an der übertragenen Sache zurückbehält.<sup>103</sup> In der Gestaltungsvariante des **Zuwendungsfruchtgenusses** wird das Fruchtgenussrecht an einer Sache entgeltlich oder unentgeltlich übertragen bzw eingeräumt, während sich am zivilrechtlichen Eigentum nichts ändert.<sup>104</sup> Im Folgenden soll untersucht werden welche einkommensteuerlichen, umsatzsteuerlichen, verkehrssteuerlichen und

---

<sup>98</sup> Spath in Schwimann/Kodek, ABGB<sup>4</sup>, § 509 ABGB, Rz 6; Hofmann in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup>, § 509 Rz 1. OGH 23.11.2010, 10b185/10b; OGH 17.02.1982, 10b55/81; OGH 29.5.1957, 20b230/57.

<sup>99</sup> VwGH 31.3.2017, 2016/13/0029 mit Verweis auf OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v und OGH 23.11.2010, 10b185/10b; vgl auch OGH 17.02.1982, 10b55/81; OGH 29.5.1957, 20b230/57.

<sup>100</sup> Vgl iustinianische Digesten 50 17 54; Grundsatz aus dem römischen Recht, Lateinisch: „*Niemand kann mehr Rechte übertragen als er selbst hat*“. Rechtsgrundsatz, der heute noch Gültigkeit hat.

<sup>101</sup> OGH 28.1.2004, 30b268/03y.

<sup>102</sup> Vgl EStR 2000 Rz 114 f bzw Rz 116 ff; vgl Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 2 Rz 147 ff.

<sup>103</sup> Vgl EStR 2000 Rz 114 f.

<sup>104</sup> Vgl EStR 2000 Rz 116 f.

gebührenrechtlichen Auswirkungen Fruchtgenussgestaltungen mit sich bringen bzw welche steuerlichen Folgen aus der Ablöse von Fruchtgenussrechten resultieren.

#### 4.2.1 Einkommensteuerrechtliche Auswirkungen

Einkommensteuerrechtlich sind im Zusammenhang mit Fruchtgenussrechten va zwei wesentliche Fragen zu klären

- **Wem sind die Einkünfte steuerlich zuzurechnen?**
- **Wer darf die AfA steuerlich geltend machen?**

Allgemein können nach der **“Ruppe-Formel”** Einkünfte steuerlich wie folgt zugerechnet werden: *“Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes tatsächlich die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muss als **Zurechnungssubjekt** der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, **über die Leistungserstellung disponieren kann**, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.”*<sup>105</sup>

Für die Einkünftezurechnung bei Fruchtgenussrechtsgestaltungen sind einige Besonderheiten zu beachten. Die Einkünftezurechnung wird beim Vorbehaltsfruchtgenussrecht und beim Zuwendungsfruchtgenussrecht jeweils unterschiedlich geprüft:

#### **Zurechnung der Einkünfte Vorbehaltsfruchtgenuss**

Mit dem Einkommensteuerrichtlinien-Wartungserlass 2018 wurden einige wesentliche Fragstellungen iZm mit Fruchtgenussrechtsgestaltungen klargestellt. Die unentgeltliche Übertragung einer vermieteten Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes führt idR zu **keiner Änderung der bisherigen Zurechnung der Einkünfte**.<sup>106</sup> Eine nähere Prüfung der Einkünftezuordnung ist idR nicht durchzuführen, wenn sich lediglich das zivilrechtliche Eigentum an dem Grundstück ändert, nicht jedoch die Zahlungen der Mieter an den nunmehr Fruchtgenussberechtigten.

---

<sup>105</sup> Ruppe in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, S. 18

<sup>106</sup> EStR 2000 Rz 114 f.



## Zurechnung der Einkünfte Zuwendungsfruchtgenuss

Beim Zuwendungsfruchtgenuss wird idR eine nähere Prüfung der Zurechnung der Einkünfte durchgeführt. Die Prüfung erfolgt auf den Einzelfall bezogen und wägt alle maßgeblichen Umstände ab:

- Grundsätzlich sind Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle **wirtschaftlich** zuzurechnen ist.<sup>107</sup> Für die Bestimmung wem das **wirtschaftliche** Eigentum zuzurechnen ist, ist der wirtschaftliche Erfolg einer Tätigkeit maßgeblich.<sup>108</sup> Eine Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten setzt in erster Linie voraus, dass dieser **auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt**, dh **aktiv am Geschäftsverkehr** teilnimmt und nicht nur die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet<sup>109</sup>, sondern auch das **Unternehmerrisiko** trägt und sich ihm bietende Marktchancen ausnutzen kann<sup>110</sup>.
- Er muss weiters die Aufwendungen iSd § 512 ABGB im Zusammenhang mit dem bewirtschafteten Objekt tatsächlich tragen. Dem Berechtigten darf folglich in Summe lediglich der **Nettoertrag** verbleiben, damit ihm die Einkünfte ertragsteuerlich zugerechnet werden können.<sup>111</sup>
- Als weitere Voraussetzung regeln die EStR, dass der Fruchtgenuss für eine **gewisse Dauer** und **in rechtlich abgesicherter Weise** bestellt sein muss<sup>112</sup>, wobei ein Zeitraum von etwa **zehn Jahren** jedenfalls als ausreichende Dauer gilt<sup>113</sup>. Eine Eintragung ins Grundbuch des Fruchtgenussrechtes ist keine Voraussetzung für das Vorliegen dieser rechtlich abgesicherten Position. Diese wäre bereits vorhanden, wenn die entsprechende vertragliche Vereinbarung ausreichend **publizitätswirksam** dokumentiert wird (zB Notariatsakt).

Werden diese **Punkte kumulativ erfüllt**, erfolgt eine **Zurechnung** der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, verbleiben die

---

<sup>107</sup> *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> § 2 Rz 147.

<sup>108</sup> Vgl *Hübner/Six* in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung<sup>4</sup>, S 235.

<sup>109</sup> EStR 2000 Rz 111; vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, S. 18; *Kohler*, RdW 1987, 175.

<sup>110</sup> Vgl VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039; Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> § 2 Rz 147; Vgl EStR 2000 Rz 124

<sup>111</sup> EStR 2000 Rz 111.

<sup>112</sup> EStR 2000 Rz 116.

<sup>113</sup> EStR 2000 Rz 111.

Einkünfte beim Fruchtgenussbesteller bzw beim zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstückes. Der Fruchtnießer hat auch dann einen zivilrechtlichen Anspruch auf die Mieterträge (nach Steuern), steuerlich werden aber die Einkünfte nicht bei ihm, sondern beim zivilrechtlichen Eigentümer erfasst.<sup>114</sup>

Der Umstand, dass eine Einkunftsquelle **unentgeltlich, entgeltlich**, oder aufgrund einer **Unterhaltsverpflichtung** übertragen wurde, ist für die ertragsteuerliche Zurechnung **unerheblich**<sup>115</sup>. Ebenso wenig muss das zugewendete Fruchtgenussrecht für Zwecke der Einkünftezurechnung ins Grundbuch eingetragen sein.

#### 4.2.2 Wirtschaftliches Eigentum, AfA und Substanzabgeltung

Zu beachten ist, dass sich die Zurechnung von Einkünften nicht immer mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den Wirtschaftsgütern deckt, aus denen die Einkünfte stammen.<sup>116</sup> Der Fruchtnießer wird idR weder zivilrechtlicher Eigentümer noch wirtschaftlicher Eigentümer im steuerrechtlichen Sinn. Ihm steht in diesem Fall die AfA nicht zu, obwohl ihm die Einkunftsquelle zugerechnet wird. Dem Fruchtgenussbesteller, idR der zivilrechtliche Eigentümer, stünde zwar die AfA zu, er wird sie aber mangels Einnahmen nicht geltend machen können. Denn hat er nur einen Aufwand, dem keine Einkünfte gegenüberstehen, kann die Tätigkeit als steuerliche Liebhaberei qualifiziert werden. In diesem Fall ist der Aufwand/Verlust nicht berücksichtigbar.

Bei Vorbehaltsfruchtgenussrechtsgestaltung geht das zivilrechtliche Eigentum am Wirtschaftsgut (Einkunftsquelle) über, es tritt jedoch keine Änderung bei der Zurechnung der Einkünfte ein. Diese werden dem bisherigen zivilrechtlichen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten zugerechnet.<sup>117</sup> Beim Zuwendungsfruchtgenuss werden nur die Einkünfte übertragen.

---

<sup>114</sup> Vgl *Bovencamp/Klippl/Petrikovics/Reisch* in *Bovenkamp et al*, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, 204 f.

<sup>115</sup> VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; Vgl *Hübner/Six* in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung<sup>4</sup>, S 236.

<sup>116</sup> *Gruber*, Skriptum Immobiliensteuerrecht 2018, S. 51.

<sup>117</sup> VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; EStR 2000 Rz 113a.

**Es gilt zu beachten: der Fruchtgenussberechtigte, der nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes ist, kann die AfA für dieses Wirtschaftsgut nicht geltend machen.<sup>118</sup>**

**Wirtschaftliches Eigentum** setzt voraus mit der Sache **wie ein Eigentümer** schalten und walten zu können.<sup>119</sup> Verwaltungs- und Nutzungsrechte allein führen nicht dazu, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert.<sup>120</sup> Gem VwGH kommt „für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere dem Umstand, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trägt, besonderes Gewicht zu“<sup>121</sup>. Die Vereinbarung einer Gewinnbeteiligung des Fruchtgenussberechtigten im Veräußerungsfall des betreffenden Grundstücks, stellt gem EStR noch keine ausreichende Chancen- bzw. Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstücks dar.<sup>122</sup> Viel mehr müsste vereinbart werden, dass der Fruchtgenussberechtigte eine Veräußerung des Grundstücks selbständig erwirken und in diesem Fall auch die Wertsteigerung lukrieren kann oder andererseits dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss.<sup>123</sup>

Wie aufgrund dieser Ausführungen denkbar ist und auch bereits darauf hingewiesen wurde, wird der **Fruchtgenussberechtigte idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer** der Sache sein, da Fruchtgenussrechtberechtigte idR eben nicht (mehr) so weitreichende Rechte haben (sollen), bzw diese abgeben möchten. Die **Lösung des Problems** kann eine sog Substanzabgeltung sein.

**Substanzabgeltung:** Um das „steuerliche Problem“ der auseinanderklaffenden Einkünfte und der AfA-Berechtigung zu lösen, leistet der Fruchtgenussberechtigte, dem die Einkünfte zugerechnet werden, eine sog „Zahlung für Substanzabgeltung“ an den zivilrechtlichen Eigentümer dafür, dass dieser die Abnutzung „seiner Substanz“ durch den Fruchtgenussberechtigten duldet. Leistet der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung gem EStR 113a beim Fruchtgenussbesteller

---

<sup>118</sup> EStR 2000 Rz 111.

<sup>119</sup> VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054; EStR 2000 Rz 123.

<sup>120</sup> EStR 2000 Rz 123.

<sup>121</sup> VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039; EStR 2000 Rz 124.

<sup>122</sup> EStR 2000 Rz 124.

<sup>123</sup> *a.a.O.*

abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller erzielt demnach eine Einnahme in Höhe dieser Zahlung, welcher aber die AfA als Ausgabe gegenübersteht. In Summe führt dies beim Fruchtgenussbesteller zu einem steuerlichen Gewinn von Null.

Gem EStR 113a ist die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller nur dann möglich, *„wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu EStR Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen“*. Wurde so eine Vereinbarung nicht getroffen, und/oder ist eine Zahlung der Substanzabgeltung nicht tatsächlich vorgenommen worden (zB Banküberweisung) kann die Geltendmachung der AfA nicht rückwirkend erfolgen. Sobald eine gesonderte Vereinbarung über die Leistung von Substanzabgeltungszahlungen entsprechend den genannten Formerfordernissen abgeschlossen wurde, kann frühestens in dem Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Zahlung der Substanzabgeltung vorgenommen wird, die AfA geltend gemacht werden. Hinsichtlich der AfA-Berechtigung von Substanzabgeltungszahlungen stellt der EStR-Wartungserlass 2018 klar, dass Zahlungen für Substanzabgeltungen nur bei Vorbehaltsfruchtgenussrechtsgestaltungen möglich sind, nicht aber im Falle des Zuwendungsfruchtgenusses<sup>124</sup>.

Offene 15-tel Absetzungen gem § 28 Abs 2 EStG sind beim Fruchtgenussberechtigten weiterzuführen, offene 10-tel bzw 15-tel Absetzungen gem § 28 Abs 3 EStG sind nur dann bei Fruchtgenussberechtigten weiterzuführen, wenn dieser wirtschaftliches Eigentum hat oder wenn Zahlungen für Substanzabgeltungen geleistet werden<sup>125</sup>. Das BMF vertritt die Rechtsmeinung, dass bei Verrechnung der Substanzabgeltung ein **umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch** vorliegt. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Substanzabgeltungsleistungen siehe Kapitel 4.4.

Folgende Übersicht<sup>126</sup> bietet einen ersten Überblick über Einkünfte und AfA iZw mit Fruchtgenussgestaltungen auf beiden Seiten der Beteiligten:

---

<sup>124</sup> EStR 2000 Rz 113a (Wartungserlass 2018).

<sup>125</sup> Vgl EStR 2000 Rz 6485.

<sup>126</sup> *Stingl*, Substanzabgeltung beim Fruchtgenuss 2018, <http://stingl.com/wp-content/uploads/2018/08/Substanzabgeltung-beim-Fruchtgenuss.pdf> (abgerufen am 24.2.2019 um 18.05 Uhr)

### Fruchtgenussberechtigter

<b>entgeltlich (dieser zahlt für FG)</b>	<b>unentgeltlich</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Einkünfte aus V&amp;V</li><li>• Keine AfA vom Gebäude</li><li>• Keine AfA vom Fruchtgenussrecht, sondern laufende Zahlungen als Werbungskosten</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Einkünfte aus V&amp;V</li><li>• AfA vom Gebäude nur, wenn „wirtschaftlicher Eigentümer“ oder bei Zahlung für Substanzabgeltung</li></ul>

### Fruchtgenussbesteller (Beschwerter, idR der grundbücherliche Eigentümer)

<b>entgeltlich (dieser erhält für FG Zahlungen)</b>	<b>unentgeltlich</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Einkünfte aus V&amp;V</li><li>• AfA vom Gebäude</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Keine Einkünfte aus V&amp;V</li><li>• AfA vom Gebäude</li></ul>

## 4.3 Übertragung belasteter Grundstücke und Fruchtgenussrechte

Dem Grundsatz „*nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*“ folgend, kann der zivilrechtliche Eigentümer eines belasteten Grundstückes das Grundstück nur zusammen mit der Belastung veräußern. IdR wird der Käufer des belasteten Grundstückes einen Wertabschlag ansetzen. Die Bewertung eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Grundstückes wird in zwei aufeinander folgenden Schritten gelöst<sup>127</sup>, indem zuerst die Bewertung des lastenfreien Grundstückes erfolgt und dann die Bewertung des Fruchtgenussrechtes/Wohnrechtes. Von dem Wert des lastenfreien Grundstückes wird der Wert des Fruchtgenussrechtes bzw Wohnrechtes abgezogen, die Differenz stellt den Wert des belasteten Grundstückes dar. Mehr dazu im Kapitel 4.6.

### 4.3.1 Übertragung eines Fruchtgenussrechtes

Wie bereits erwähnt, kann nicht nur ein belastetes Grundstück übertragen werden, sondern auch das Fruchtgenussrecht selbst.

<sup>127</sup> Bammer/Reithofer in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich<sup>3</sup>, S 544 ff.

Lt VwGH<sup>128</sup> und EStR<sup>129</sup> kann ein Fruchtgenussrecht zivilrechtlich entweder

- „der **Substanz nach**“ ,
- „der **Ausübung nach**“,
- mit **obligatorischer Wirkung**,
- mit **dinglicher Wirkung**,
- **ganz** oder,
- **zum Teil**

übertragen werden. Je nach Ausgestaltung ist dieser Übertrag steuerpflichtig, oder steuerfrei. Sofern das Fruchtgenussrecht „**der Substanz nach**“ übertragen wird, liegt aus ertragsteuerlicher Sicht eine **Veräußerung** vor<sup>130</sup>, welche im Betriebsvermögen zu betrieblichen Einkünften führt und im **Privatvermögen zu keinen steuerpflichtigen Einkünften** führt. Letzteres deshalb nicht, weil keine der außerbetrieblichen Einkunftsarten vorliegt:

- § 30 EStG nicht, weil das Fruchtgenussrecht kein grundstückgleiches Recht ist.
- § 31 EStG ist mangels Anschaffung nicht anwendbar
- § 29 Z 3 EStG kommt nicht zur Anwendung, da das Fruchtgenussrecht ein **Wirtschaftsgut** darstellt und weiters keine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG vorliegt, weil eine Minderung der Vermögenssphäre passiert.<sup>131</sup>

Wirtschaftsgüter sind körperliche und unkörperliche Werte, die selbstständig bewertbar sind und Gegenstand eines Leistungsanspruchs sein können<sup>132</sup> und klar erfasst davon sind auch Fruchtgenussrechte.<sup>133</sup> Ein **entgeltlicher Verzicht** auf das Fruchtgenussrecht durch den Fruchtgenussberechtigten **zugunsten des Eigentümers**, ist eine Vermögensumschichtung, die als **Veräußerung** des Fruchtgenussrechtes anzusehen ist.<sup>134</sup> Es kommt zu og ertragsteuerlichen Auswirkungen. Auch ein unentgeltlicher Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht stellt lt VwGH eine Veräußerung dar.<sup>135</sup>

---

<sup>128</sup> VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029, mit Verweis auf OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v sowie OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b.

<sup>129</sup> EStR 2000, Rz 115a.

<sup>130</sup> a.a.O.

<sup>131</sup> *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup>, § 29 EStG Rz 100.

<sup>132</sup> VwGH 12.1.1983, 82/13/0174.

<sup>133</sup> *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup> § 29 EStG Rz 24.

<sup>134</sup> VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029; EStR 2000, Rz 115a.

<sup>135</sup> VwGH 31.3.2017, RA 2016/13/0029.

Wird auf ein **Vorbehaltsfruchtgenussrecht**, welches anlässlich einer früheren Übertragung vorbehalten wurde, im Späteren **entgeltlich verzichtet**, liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einheitlicher Übertragungsvorgang vor<sup>136</sup>. Das Grundstück wurde damit in mehreren Schritten verkauft und das Entgelt für den Verzicht stellt einen Teil des Verkaufserlöses<sup>137</sup> dar. Sofern die Summe der (kumulierten) **Gegenleistungen die 50%-Grenze** erreicht, liegt eine **steuerpflichtige Grundstücksveräußerung** vor. Eine zeitliche Begrenzung gibt es dabei keine. Dh es ist unerheblich wie viel später auf das Fruchtgenussrecht verzichtet wurde, es wird das Entgelt für den Verzicht jedenfalls zur früheren Übertragung hinzugerechnet.

Es ist bei der Prüfung der Ausgestaltung des Fruchtgenussrechtes Vorsicht geboten: Wurde vereinbart, dass das Fruchtgenussrecht nicht veräußert, übertragen bzw darüber in irgendeiner Weise disponiert werden kann, kann dadurch ein „höchstpersönliches Recht“ entstehen. Das Fruchtgenussrecht würde dadurch nicht mehr einem (handelbaren) Wirtschaftsgut entsprechen und § 29 Z 3 EStG fände auf eine Veräußerung Anwendung.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass im **Gegensatz zum Fruchtgenussrecht** ein **Wohnrecht kein Wirtschaftsgut** iSd EStG darstellt und daher ein entgeltlicher Verzicht unter „sonstige Einkünfte“ gem § 29 Z 3 EStG fallen kann und eine Übertragung grundsätzlich ein steuerpflichtiger Vorgang ist<sup>138</sup>.

Eine Übertragung des Fruchtgenussrechtes „**der Ausübung nach**“ stellt gem EStR<sup>139</sup> eine Nutzungsüberlassung dar und ist wie eine Untervermietung zu behandeln. Gehört das Fruchtgenussrecht zum Betriebsvermögen des Fruchtgenussberechtigten, liegen bei entgeltlicher Überlassung betriebliche Einkünfte vor. Im Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten führt die Überlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG.

---

<sup>136</sup> EStR 2000, Rz 115a.

<sup>137</sup> VwGH 4.9.2014,2011/15/0039.

<sup>138</sup> EStR 2000 Rz 6611.

<sup>139</sup> EStR 2000 Rz 115b.

### 4.3.2 Immobilienertragsteuer und Fruchtgenussrechte

Immobilienertragsteuer wird grundsätzlich dann ausgelöst, wenn die **Gegenleistung** für das übertragene Grundstück **mehr als 50% des Verkehrswertes** des Grundstückes beträgt (entgeltlicher Vorgang). Für Zwecke der ImmoESt zählt der **Vorbehalt oder die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes** nicht zur **Gegenleistung**. Der grundlegende Gedanke dabei ist, dass das Fruchtgenussrecht nur eine Belastung des übertragenen Eigentums darstellt, welche nicht als Gegenleistung gesehen wird<sup>140</sup>.

*Gruber* vertritt in Anlehnung an die EStR Rz 115a ebenfalls die Rechtsansicht, dass eine im Späteren erfolgte entgeltliche Aufgabe des Fruchtgenusses im Privatvermögen nicht steuerpflichtig ist, solange die Gegenleistung für die Aufgabe des Fruchtgenussrechtes nicht 50% des Verkehrswertes des unbelasteten Grundstückes erreichen. Dies unabhängig davon ob gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstückes verzichtet wird, oder gegenüber einem Dritten. Er führt dazu folgende Beispiele<sup>141</sup> an:

#### **Fall 1**

- Verkehrswert des Grundstückes = 2 Mio EUR
- Nettowert des (belasteten) Grundstückes = 1,2 Mio EUR
- Wert des Fruchtgenussrechtes = 800 TEUR

In 2015 schenkt **A** das Grundstück an **B** unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes. In 2018 verzichtet A entgeltlich auf das Fruchtgenussrecht zugunsten von B um 800 TEUR.

**Lösung:** Die beiden Vorgänge sind gem EStR Rz 115a zusammenzuzählen. Das Entgelt für den Verzicht – isoliert oder gemeinsam mit dem Entgelt, das anlässlich der Übertragung des Wirtschaftsgutes entrichtet wurde – darf nur weniger als 50% des Verkehrswertes des (nicht um den Wert des Fruchtgenussrechtes verminderten) übertragenen Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt des Verzichts auf das Fruchtgenussrechtes betragen um keine Steuer auszulösen.<sup>142</sup> Die Gegenleistung

---

<sup>140</sup> EStR 2000 Rz 6625 und Rz 5571 f.

<sup>141</sup> Vgl *Gruber/Bodis*, Seminarunterlagen wt-online Club Immobiliensteuerrecht am 25.10.2018, S. 27 ff.

<sup>142</sup> EStR 2000, Rz 115a.



(800TEUR) ist also vom gemeinem Wert (entspricht dem Verkehrswert) des unbelasteten Grundstückes (2 Mio EUR) zu rechnen. **Es wird keine ImmoEST ausgelöst, da die 50%-Grenze an Gegenleistungen iSd § 30 EStG nicht erreicht wurde.**

## **Fall 2**

- Verkehrswert des Grundstückes = 2 Mio EUR
- Nettowert des (belasteten) Grundstückes = 1,2 Mio EUR
- Wert des Fruchtgenussrechtes = 800 TEUR

In 2015 schenkt **A** das Grundstück **B** unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes. In 2018 verkauft **B** das Grundstück an **C** um 1,2 Mio EUR und zeitgleich verzichtet **A** auf das Fruchtgenussrecht gegenüber **C** um 800 TEUR.

**Lösung: Der Verkauf von B unterliegt der ImmoEST gem § 30 EStG, 50% Grenze erreicht. Der Verzicht des Fruchtgenussrechtes durch A löst hingegen keine Steuerpflicht aus, da er gegenüber einer dritten Person erfolgt und nicht mit der ursprünglichen Übertragung zusammengezählt wird.**

**Anmerkung:** Natürlich wirft diese Lösung die Frage nach einer bewussten Gestaltungsmöglichkeit auf: Kann man ein Grundstück zuerst

1. (einkommensteuerfrei) verschenken und sich
2. das Fruchtgenussrecht vorbehalten, dann
3. das Grundstück an einen Dritten zu veräußern, das
4. Fruchtgenussrecht dem Dritten gegenüber wieder aufgeben und
5. **dabei das Entgelt für den Fruchtgenuss steuerfrei lukrieren?**

Die Grenze dieser Gestaltungsmöglichkeit ist der sog **Missbrauchstatbestand des § 22 Abs 2 BAO:**

*„Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind **solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke***

*darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.*<sup>143</sup>

Ist ein Missbrauch nachgewiesen, so sind gem § 22 Abs 3 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Durch missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts kann eine Abgabepflicht lt Abs 1 weder umgangen noch gemindert werden. Sofern die Einräumung bzw Vorbehalt des Fruchtgenussrechts mit keiner anderen wirtschaftlichen Überlegung oder persönlichen Gründen verbunden war und lediglich der Steuerersparnis dienen sollte, ist diese Gestaltungsvariante aufgrund der og Bestimmung nicht möglich. Die Prüfung des abgabenrechtlichen Missbrauchs erfolgt stets einzelfallbezogen. Eine wichtige Rolle spielen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten bzw auch der Faktor Zeit. Je mehr Zeit zwischen der Entstehung des Fruchtgenussrechtes und dessen Aufgabe einem Dritten gegenüber vergehen, desto weniger fraglich ist der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung des Fruchtgenussrechtes.

### **Fall 3**

- Verkehrswert des Grundstückes = 2 Mio EUR
- Nettowert des (belasteten) Grundstückes = 800 TEUR
- Wert des Fruchtgenussrechtes = 1,2 Mio EUR

2015 schenkt **A** das Grundstück an **B** unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes. In 2018 verzichtet **A** entgeltlich auf das Fruchtgenussrecht zugunsten von **B** um 1,2 Mio EUR.

**Lösung:** Die beiden Vorgänge sind gem EStR Rz 115a zusammenzuzählen. **Dadurch wird ImmoESt ausgelöst, da die 50%-Grenze iSd § 30 EStG erreicht wurde.**

---

<sup>143</sup> § 22 Abs 3 BAO.

#### Fall 4

- Verkehrswert des Grundstückes = 2 Mio EUR
- Nettowert des (belasteten) Grundstückes = 800 TEUR
- Wert des Fruchtgenussrechtes = 1,2 Mio EUR

In 2015 schenkt **A** das Grundstück **B** unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes. In 2018 verkauft **B** das Grundstück an **C** um 800 TEUR und zeitgleich verzichtet A auf das Fruchtgenussrecht zugunsten von **C** um 1,2 Mio EUR.

**Lösung: Der Verkauf von B unterliegt der ImmoEST gem § 30 EStG, der Verkauf des Fruchtgenussrechtes durch A löst hingegen keine Steuerpflicht aus.** Siehe Fall 2 hinsichtlich der Grenzen der Gestaltungsmöglichkeit.

#### Fruchtgenussrecht und andere Leistungen

Liegen ein Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes **und andere Leistungen** (Pflegeleistungen, Übernahme eines Kredites, etc.) **gemeinsam vor**, so zählt für die Bestimmung der Höhe der Gegenleistung **die Gesamtleistung**, aber **ohne vorbehaltenes Fruchtgenussrecht**<sup>144</sup>. Dh das Fruchtgenussrecht mindert in diesen Fällen die Bemessungsbasis für die Berechnung der ertragsteuerlichen 50%-Grenze.

#### **4.3.3 Grunderwerbsteuer und Fruchtgenussrechte**

Anders als bei der Beurteilung für ImmoEST-Zwecke (siehe oben), **zählt** das Fruchtgenussrecht (außerhalb des Familienverbandes zumindest) iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG **zur Gegenleistung** und damit zur **Bemessungsgrundlage** der Grunderwerbsteuer.

#### Vorbehaltsfruchtgenuss

Eine unentgeltliche Übertragung von Grundstücken gegen **Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes** und wirtschaftlichen Eigentum des Fruchtnießers stellt lt Rsp des VwGH<sup>145</sup> einen Erwerbsvorgang gem **§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG** dar. Sowohl VwGH<sup>146</sup> als

<sup>144</sup> Vgl BMF-Info vom 2.9.2012, Punkt 1.1.

<sup>145</sup> VwGH 18.7.2002, 2002/6/0100; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0091.

<sup>146</sup> VwGH 23.9.2012, 1861/51; VwGH 27.5.1999; VwGH 18.7.2002, 2002/16/0091.

auch der VfGH<sup>147</sup> bestätigen, dass das Fruchtgenussrecht unter den Tatbestand der „**vorbehaltenen Nutzungen**“ gem **§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG** zu zählen ist. Das vorbehaltene Fruchtgenussrecht stellt entweder eine Erhöhung der Gegenleistung, oder die Gegenleistung an sich dar<sup>148</sup>. Dies gilt nicht bei Übertragung im Familienverband<sup>149</sup>, da hier jede Übertragung als unentgeltlich zu behandeln ist und die GrESt vom Grundstückswert bemessen wird.

Der (spätere) Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstückes, zB aufgrund eines Verzichtes oder Todes des Fruchtnießers, stellt einen Erwerbsvorgang nach **§ 1 Abs 2 GrEStG** dar und kann zu einer möglichen **Differenzbesteuerung** gem **§ 1 Abs 4 GrEStG** führen<sup>150</sup>. Dies ist dann vorstellbar, wenn zwischen den Erwerbszeitpunkten eine Erhöhung des Grundstückswertes (nicht Verkehrswertes) stattfand. Bei der Ermittlung des Grundstückswertes nach der Pauschalwertmethode gem **§ 2 Grundstückswertverordnung (GrWV)** bzw bei sehr kurzem zeitlichen Abstand, ist eine Differenzbesteuerung unwahrscheinlich.

In der Literatur wird auch die andere Meinung vertreten, dass der Wegfall eines Fruchtgenussrechtes keine GrESt auslöst, da kein Erwerbsvorgang gem **§ 1 Abs 1 GrEStG** gegeben ist.<sup>151</sup>

### **Zuwendungsfruchtgenuss**

Die Einräumung eines **Zuwendungsfruchtgenussrechtes** stellt gem **§ 1 Abs 2 GrEStG** einen Rechtsvorgang dar, der es, auch ohne Einräumung des Anspruches auf Übereignung des Grundstückes, einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Maßgebliches Kriterium dabei ist der **Übergang der Verwertungsbefugnis**, welche auch zwingend die Verwertungsbefugnis hinsichtlich der **Substanz** umfassen muss.<sup>152</sup>

Das **bloße Einräumen** des Fruchtgenussrechtes alleine unterliegt **nicht der GrESt**.<sup>153</sup>

---

<sup>147</sup> VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

<sup>148</sup> VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100.

<sup>149</sup> Vgl § 26a GGG.

<sup>150</sup> Vgl Gruber/Bodis, Seminarunterlagen wt-online Club Immobiliensteuerrecht am 25.10.2018.

<sup>151</sup> Vgl Arnold in Arnold/Bodis, Grunderwerbsteuergesetz 1987<sup>16</sup>, § 1 Rz 291c;

vgl Vondrak/Kunz, eolex, 2016, 626.

<sup>152</sup> VwGH 30.4.1981, 80/16/3281; VwGH 20.9.1984, 83/16/0120.

<sup>153</sup> VwGH 20.9.1984, 83/16/0120.

#### 4.3.4 Auswirkungen einer Übertragung auf bestehende Mietverhältnisse

Gem § 2 Abs 1 Satz 1 MRG begründet ein vom Fruchtgenussberechtigten eingegangener Mietvertrag eine Hauptmiete. Er übernimmt sogar die Position des Arbeitgebers in Bezug auf ein eventuelles Hausbesorger-Dienstverhältnis, welches idR sowohl bestandrechtliche als auch arbeitsrechtliche Elemente aufweist.<sup>154</sup>

#### 4.4 Umsatzsteuer iZf Fruchtgenussrecht

Für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Folgen der Übertragung von Fruchtgenussrechten ist eine getrennte Betrachtung von Zuwendungs- und Vorbehaltsfruchtgenuss nötig.

##### Zuwendungsfruchtgenuss

Wird das Fruchtgenussrecht durch den Eigentümer einer Sache einer anderen Person an derselben Sache eingeräumt, so stellt dies einen Zuwendungsfruchtgenuss dar. Wird für die Einräumung des Fruchtgenussrechts ein Entgelt geleistet, so liegt ein Leistungsaustausch vor, wird es unentgeltlich übertragen, so kommt es mangels Entgeltlichkeit zu keinem Leistungsaustausch<sup>155</sup>. Das entgeltliche Einräumen des Fruchtgenusses ist, soweit lediglich Gegenstände der Privatsphäre betroffen sind, nicht steuerbar<sup>156</sup>. Die gem § 513 ABGB übernommene Verpflichtung zur Erhaltung der Sache stellt umsatzsteuerlich kein Entgelt für die Übertragung des Fruchtgenussrechts dar<sup>157</sup>.

##### Vorbehaltsfruchtgenuss

Wie bereits erläutert, überträgt jemand bei Vorbehaltsfruchtgenuss das Eigentum an einer Sache unentgeltlich an eine andere Person, behält sich jedoch das Fruchtgenussrecht an der Sache zurück. Es wird lediglich das zivilrechtliche Eigentum übertragen. Gem UStR 2000 Rz 3 wird der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts umsatzsteuerlich nicht als Gegenleistung angesehen, da dieses Recht vom ehemaligen

---

<sup>154</sup> OGH 30.09.2009, 9ObA16/09g.

<sup>155</sup> *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3.0</sup>, § 1 Rz 296.

<sup>156</sup> a.a.O.

<sup>157</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 1 Rz 55; BFH 28. 2. 1991, BStBl 1991 II 649; *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3.0</sup>, § 1 Rz 296.

Eigentümer vorbehalten und von diesem nicht an den nunmehrigen Eigentümer übertragen wurde<sup>158</sup>. Ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht mindert den Wert der übertragenen Sache, da der neue (zivilrechtliche) Eigentümer nicht uneingeschränkt über die Sache verfügen kann (zB keine Früchte daraus ziehen kann).

Wie bereits erläutert sind im Falle von Fruchtgenussgestaltungen ertragsteuerliche Substanzabgeltungszahlungen an den zivilrechtlichen Eigentümer üblich. Wird daher von diesem ein Entgelt für die ertragsteuerliche Substanzabgeltung an den Fruchtnießer verrechnet, so ist dies ein steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch (Duldungsleistung gegen Entgelt)<sup>159</sup>. Der Steuersatz beträgt einheitlich 20%. Wenn der zivilrechtliche Eigentümer Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG ist (jährlicher Umsatz unter EUR 30.000 derzeit), was bei außerbetrieblichen Vermietungen häufig der Fall ist, kommt die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung. Kleinunternehmer sind gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit und stellen daher keine Umsatzsteuer für ihre Duldungsleistung in Rechnung. Im Gegenzug dazu dürfen sie aber von ihren Ausgaben keine Vorsteuern abziehen.

#### 4.5 Gebühren iZf Fruchtgenussrecht

Das GebG kennt keine Definition der Dienstbarkeit, daher sind die Bestimmungen des ABGB heranzuziehen. Gem § 472 ABGB sind Dienstbarkeiten (Servituten) beschränkte dingliche Nutzungsrechte an fremden Sachen. Der Eigentümer der Sache ist gegenüber dem aus der Dienstbarkeit Berechtigten entweder zu einer Duldung oder zu einer Unterlassung verpflichtet.

Gem **§ 33 TP 9 GebG** sind **entgeltlich eingeräumte Dienstbarkeiten** (Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich), oder wenn die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, mit **2 % des** von dem **Wert** des bedungenen Entgeltes zu vergebühren. Der Wert des Entgeltes ist gem § 26 GebG im Zweifel gem § 15 BewG zu bestimmen.

Gem § 15 Abs 3 GebG sind aber Rechtsgeschäfte, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen, **von der Gebührenpflicht ausgenommen**. Das bloße Einräumen des Fruchtgenussrechtes als Gegenleistung für die Übertragung des

---

<sup>158</sup> UStR 2000 Rz 3; Vgl *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3.0</sup>, § 1 Rz 297.

<sup>159</sup> Vgl *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3.0</sup>, § 1 Rz 297.

Grundstückes fällt unter das GrEStG und ist somit nicht gebührenpflichtig. Die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen fällt nicht unter das GrEStG und ist somit gebührenpflichtig<sup>160</sup>. § 15 Abs 1 GebG normiert zwar, dass Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn sie über eine **Urkunde** errichtet werden, da aber Fruchtgenussrechtsvereinbarungen idR über eine Urkunde errichtet werden, ist diese Ausnahme in diesen Praxisfällen idR nicht anwendbar.

#### 4.6 Bewertung eines Fruchtgenussrechtes und belasteter Grundstücke

Wie bereits gesagt, tritt der Fruchtgenussberechtigte bei Begründung des Fruchtgenussrechtes in bereits bestehende Mietverhältnisse als Vermieter mit allen Rechten und Pflichten dieses ein. Analog dazu werden auch die vom Fruchtgenussberechtigte abgeschlossenen Bestandverträge nicht durch Beendigung des Fruchtgenussrechtes aufgelöst, sondern bedürfen einer Auflösung nach Maßgabe der Bestimmungen der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen (MRG, ABGB,...).

Die Bewertung eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Grundstückes wird in drei aufeinander folgenden Schritten gelöst<sup>161</sup>:

1. **Bewertung des lastenfreien Grundstückes**
2. **Bewertung des Fruchtgenussrechtes**
3. **Abzug des Wertes des Fruchtgenusses von dem Wert des lastenfreien Grundstückes**

Die Bewertung des lastenfreien Grundstückes erfolgt mittels geeigneter Bewertungsmethoden iSd Liegenschaftsbewertungsgesetzes. Siehe dazu Ausführungen in Kapitel 2.

Der **Wert eines Fruchtgenussrechtes** aus Sicht des Fruchtgenussberechtigten stellt sich nach Grundsätzen der Rentenrechnung als **Barwert einer Zeit- oder Leib** unter Annahme eines angemessenen Kapitalisierungszinssatzes dar. In der Praxis sind idR **vorschüssige Rentenzahlungen** vereinbart (bzw werden Mieten idR im Voraus

---

<sup>160</sup> Vgl. *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, Rz 827-852.

<sup>161</sup> *Bammer/Reithofer* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich<sup>3</sup>, S 544 ff.

vereinnahmt).<sup>162</sup> Die Rente wird im Fall von Fruchtgenussrechten an Ertragsliegenschaften durch den Reinertrag (Rohertrag abzüglich Aufwendungen/Kosten) dargestellt. Wird das Fruchtgenussrecht auf bestimmte **Zeit** eingeräumt, wird der Barwert einer **Zeitrente** ermittelt. Wird das Recht auf **Lebenszeit** eingeräumt, wird der Barwert einer **Leibrente** ermittelt.<sup>163</sup> Sofern seitens des Fruchtnießers Aufwendungen zu tragen sind (zumeist der Fall, vgl § 513 ABGB), sind diese bei der Berechnung der Barwerte zu berücksichtigen.

Die Bewertung einer Zeitrente erfolgt durch Ermittlung des Barwertes einer (vorschüssigen) Rente. Der Bewertung einer Leibrente werden regelmäßige Zahlungen zugrunde gelegt, deren Dauer sich idR aus der durchschnittlichen Lebenserwartung lt Sterbetafel der Statistik Austria<sup>164</sup> ableitet.

Für die Berechnung der Barwerte empfiehlt es sich folgende Werte und Informationen vorab einzuholen bzw festzustellen<sup>165</sup>:

- Zahlungsbedingungen (vorschüssig/nachschüssig)
- Rentenhöhe (fiktive/nachhaltige Erträge)
- Tragung der Erhaltungskosten und Betriebskosten
- angemessener Kapitalisierungszinssatz
- Informationen hinsichtlich des Berechtigten bei Leibrenten (Alter, Geschlecht)

Gem **§ 15 Abs 1 BewG** ist der „Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem **Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H.** auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht überstiegen.“<sup>166</sup> Gem § 15 Abs 2 BewG sind „immerwährende Nutzungen oder Leistungen mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.“<sup>167</sup> Das **Bewertungsgesetz** konkretisiert in § 16 Abs 1 und 2 BewG: „*der Wert von Renten, **wiederkehrenden Nutzungen** oder Leistungen sowie*

---

<sup>162</sup> *Bammer/Reithofer in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich*<sup>3</sup>, S 545.

<sup>163</sup> *a.a.O.*

<sup>164</sup> [http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/sterbetafeln/index.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/sterbetafeln/index.html) (abgerufen am 15.1.2019 um 12 Uhr).

<sup>165</sup> *Bammer/Reithofer in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich*<sup>3</sup>, S 546.

<sup>166</sup> § 15 Abs 1 Bewertungsgesetz 1955.

<sup>167</sup> *a.a.O.*



dauernden Lasten, die vom **Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen**, ergibt sich aus der **Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit** abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (**versicherungsmathematische Berechnung**). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.“<sup>168</sup>

Ein **Fruchtgenussrecht** iSd § 509 ABGB stellt eine **wiederkehrende Nutzungen** iSd § 16 Abs 1 BewG dar, dessen Wert mit dem Kapitalwert anzusetzen ist, der sich für eine lebenslange Nutzung nach § 16 BewG berechnet.<sup>169</sup> Hinsichtlich der Erlebenswahrscheinlichkeit ist auf die bereits genannten Veröffentlichungen der Statistik Austria zu verweisen. Laut der aktuell gültigen Sterbetafel der Statistik Austria (2010/12) beträgt die derzeitige **Lebenserwartung** einer **Frau** in Österreich durchschnittlich **83,25 Jahre** und die durchschnittliche Lebenserwartung eines **Mannes** etwa **77,95 Jahre**. Von der lastenfreien Liegenschaft wird der Wert des Fruchtgenussrechtes bzw Wohnrechtes abgezogen, die Differenz stellt den Wert der belasteten Liegenschaft dar.

### **Beispiel - Ermittlung des Wertes eines Fruchtgenussrechts:**

Frau XY ist 60 Jahre alt und überträgt ihr Mietzinshaus unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes an ihre Kinder. Der durchschnittliche Jahresrohertrag der Liegenschaft beträgt 125.000 EUR, die jährlichen Bewirtschaftungskosten durchschnittlich 25.000 EUR. Der Kapitalisierungszinssatz  $p$  beträgt 5,5%. Die Formel für den **vorschüssigen Rentenbarwertfaktor** beträgt:

- **$RBF^v = \frac{q^n - 1}{q^n \cdot (q - 1)}$** 
  - $q = 1 + i$
  - $i =$  Zinssatz
  - $p =$  Zinssatz in %
  - $n =$  durchschnittliche weitere Lebenserwartung in Jahren

$$RBF^v = 1,055 \cdot (1,055^{23,25} - 1) / (1,055^{23,25}) \cdot 0,055 = \mathbf{13,66}$$

---

<sup>168</sup> § 16 Abs 1 und 2 BewG.

<sup>169</sup> Vgl. UFSG vom 16.09.2009, RV/0017-G/08.

Eine Alternative bzw Erleichterung hinsichtlich der Feststellung des Rentenbarwertes stellt die **Leibrententafel**<sup>170</sup> der Statistik Austria dar, in welcher die Barwerte je nach Geschlecht, Alter und Zinssatz einfach abzulesen sind. Der Rentenbarwert lt. Leibrententafel ist in diesem Fall: **13,75**

Der Reinertrag der Liegenschaft beträgt 100.000 EUR p.a. Dieser wird mit dem Rentenbarwertfaktor multipliziert um den Wert des Fruchtgenussrechtes zu erhalten.

Der **Wert des Fruchtgenussrechtes** beträgt  $100.000 \cdot 13,75 = 1.375.000 \text{ EUR}$

Anmerkung: Bei einer unentgeltlichen Übertragung außerhalb des Familienverbandes/nicht an Angehörige iSd § 26a GGG wäre der Wert des übertragenen Fruchtgenussrechtes als Gegenleistung iSd GrEStG zu sehen und Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sein (es sei denn, dieser Wert erreicht nicht den Grundstückswert).

Wurde für die **unbelastete** Liegenschaft im ersten Schritt beispielsweise ein Verkehrswert von **2.000.000 EUR** festgestellt, so ist der Wert der mit dem obigen Fruchtgenussrecht **belasteten** Liegenschaft **625.000 EUR** ( $=2.000.000-1.375.000 \text{ EUR}$ ).

#### 4.7 Eintragung eines Fruchtgenussrechtes bei Miteigentum

Zu beachten ist, dass bei **schlichtem Miteigentum** ein Fruchtgenussrecht auch dann die gesamte Liegenschaft belastet, wenn eine Benützungsvereinbarung die ausschließliche Nutzung eines bestimmten Grundstücksteiles festlegt.<sup>171</sup> Daher ist für die **grundbücherliche Eintragung eines Fruchtgenussrechtes die Zustimmung sämtlicher Grundstückseigentümer** erforderlich.<sup>172</sup> Dies deshalb, weil zwar jedem Miteigentümer durch eine Benützungsvereinbarung die alleinige Nutzung eines bestimmten räumlichen Grundstücksteils zusteht, welche er grds auch an Dritte weiterreichen kann, diese Weiterreichung aber stets nur schuldrechtlicher Natur ist<sup>173</sup>

---

<sup>170</sup>[http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/sterb\\_etafeln/index.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/sterb_etafeln/index.html) (abgerufen am 15.1.2019 um 12.30 Uhr).

<sup>171</sup> *Bammer/Reithofer in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich*<sup>3</sup>, S 544.

<sup>172</sup> *Cerha, immolex* 2009, 58.

<sup>173</sup> *Gamerith in Rummel/Lukas, ABGB*<sup>4</sup>, § 834 Rz 4.

und folglich auch die (allein) darauf aufbauenden Nutzungsrechte Dritter nicht ohne Zustimmung aller Grundstückseigentümer verdinglichbar sind.

#### 4.8 Alternativen zum Fruchtgenuss: Übertragungen gegen Rente

Als Alternativgestaltung zu Fruchtgenussvereinbarungen können Grundstücke auch gegen Bezahlung einer Rente übertragen werden. *„Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, abhängt.“*<sup>174</sup> Bei der Übertragung von Grundstücken gegen Rente, ist gem EStR<sup>175</sup> die Art der Rentenvereinbarung auf Grundlage des Wertverhältnisses des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstücks und des Rentenbarwert zu beurteilen. Renten können sowohl in Form von Geldbeträgen oder als auch in Sachgegenständen geleistet werden.<sup>176</sup> Bei der Übertragung von Grundstücken gegen Rente wird grundsätzlich unterschieden zwischen

- Kaufpreisrente
- **Unterhaltsrente**
- gemischter Rente

Renten werden grundsätzlich entweder als **entgeltlich oder unentgeltlich** qualifiziert. Das Verhältnis des Rentenbarwertes zum gemeinen Wert des übertragenen Grundstückes ist für die Beurteilung relevant, ob ein steuerneutraler oder steuerpflichtiger Vorgang vorliegt.<sup>177</sup> Gem § 16 Abs 1 Z 1 iVm § 18 Abs 1 Z 1 und § 29 Z 1 EStG gilt als Bewertungsstichtag der Zeitpunkt des Beginns der Rentenzahlung. § 16 BewG 1955 regelt die Ermittlung des Rentenbarwertes. Die Kapitalisierung des Rentenbetrages erfolgt unter Zugrundelegung eines 5,5 % Zinssatzes und wird entsprechend der versicherungsmathematischen Sterbetafeln berechnet.<sup>178</sup> Siehe dazu ausführlicher bereits in Kapitel 4.6.

---

<sup>174</sup> VwGH 15.6.1977, 2722/76; EStR 2000 Rz 7003.

<sup>175</sup> EStR 2000 Rz 7014a.

<sup>176</sup> Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken, 124.

<sup>177</sup> Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken, 125.

<sup>178</sup> a.a.O.



## 5 Immobilienertragsteuer

Unentgeltliche Grundstücksübertragungen unterliegen grds nicht der ImmoESt. Wurde jedoch die Grenze zur Unentgeltlichkeit (50% des Verkehrswertes des Grundstückes) übersehen, wird ImmoESt ausgelöst. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf entgeltlich (beurteilte) Grundstückübertragungen und darauf wie die ImmoESt zu berechnen und abzuführen ist.

Durch das **1. Stabilitätsgesetz 2012** (BGBl I 22) kam es zu einer umfangreichen Novellierung der Besteuerung von privaten und betrieblichen Immobilienveräußerungen. Dabei wurden Gewinne aus **privaten Grundstücksveräußerungen** allgemein und unabhängig von der Behaltdauer in einer **Besteuerung** von 25 % unterworfen. Diese Besteuerung leitete sich ursprünglich aus der Besteuerung von Substanzwertsteigerungen bei Kapitalvermögen her und sollte zu einer gleichmäßigen und **leistungsgerechten** Besteuerung beitragen<sup>180</sup>.

Mit dem **Steuerreformgesetz 2015/2016** (BGBl I 2015/118) und dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (BGBl I 2015/163) wurden mit Wirkung seit 1.1.2016 die Bestimmungen der ImmoESt für den Steuerpflichtigen nochmals verschärft und Steuersätze teilweise erhöht. So stieg zB der Sondersteuersatz von 25 % auf 30 % und der Inflationsabschlag wurde gestrichen. Demgegenüber standen einige Verbesserung aus Sicht des Steuerpflichtigen aber auch: Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen in einem Kalenderjahr sind 60 % dieses Verlusts entweder über 15 Jahre verteilt oder gänzlich im Jahr der Entstehung mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichbar<sup>181</sup>.

### 5.1 Systematik der ImmoESt

Durch die Anwendung des besonderen Steuersatzes werden die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung bei der Berechnung der gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen unberücksichtigt und es ergibt sich damit keine Progressionswirkung für die anderen Einkünfte<sup>182</sup>. Die Systematik der ImmoESt knüpft an eine Art Schedulensystem an<sup>183</sup>. Neben Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen werden

---

<sup>180</sup> *Kanduth-Kristen in Jakom EStG*<sup>11</sup>, § 30 Rz 1.

<sup>181</sup> *Thunshirn, Die Immobilienertragsteuer*<sup>3</sup>, S. 1.

<sup>182</sup> *Kanduth-Kristen in Jakom EStG*<sup>11</sup>, § 30 Rz 1.

<sup>183</sup> *a.a.O.*

nunmehr auch für Grundstücke sämtliche private Wertsteigerungen in die Besteuerung einbezogen<sup>184</sup>.

Das StabG 2012 brachte nicht nur grundlegende materiellrechtliche Änderungen mit sich, sondern auch ein an die Kapitalertragssteuer angelehntes **Erhebungssystem** mit sich<sup>185</sup>. Konzeptionell knüpft die **Erhebungssystematik des § 30c EStG** (Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter) an die GrESt-Pflicht an.<sup>186</sup> Dies bedeutet, dass die Selbstberechnung iSd § 30c EStG nur bei Vorliegen eines grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes gilt. Ist dies nicht der Fall, kommt es zu keiner Selbstberechnung (und Abfuhr der ImmoEST mit abgeltender Wirkung) sondern lediglich zur Vorauszahlungspflicht des Verkäufers (§ 30b EStG) - ohne Mitwirkung des Parteienvertreters<sup>187</sup> und ohne Abgeltungswirkung. Dazu im Folgenden detailliert.

## 5.2 ImmoEST und Vorauszahlung

Gem § 30b EStG wird der „besondere“ Steuersatz von 30 % in Form der Immobilienertragsteuer („ImmoEST“) erhoben.

Der Begriff der „**ImmoEST**“ gilt **nur** für die vom **Parteienvertreter gem § 30c EStG** (Selbstberechnung) entrichtete Steuer. Einkünfte, die auf diesem Weg mit dem besonderen Steuersatz erfasst werden, sind bei der Berechnung der ESt nicht mehr zu berücksichtigen (insb. keine Progression) und die ESt für private Grundstücksveräußerungen gilt mit **Entrichtung gem § 30c EStG als abgegolten**.<sup>188</sup>

Dies gilt gem § 30b Abs 2 letzter Satz EStG aber nur für den Fall, dass die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben den tatsächlichen Umständen entsprechen. Andernfalls besteht eine Veranlagungspflicht iSd § 42 Abs 1 Z 5 EStG (Aufnahme in die Einkommensteuererklärung).<sup>189</sup> Eine bereits bezahlte ImmoEST stellt in diesem Fall lediglich eine „**Vorauszahlung**“ dar (auch „**ImmoEST-VZ**“ genannt), welche keine Abgeltungswirkung entfaltet.<sup>190</sup> Auch in allen anderen Fällen, in denen der Parteienvertreter keine Selbstberechnung vornimmt, gilt eine Entrichtung der Abgaben

---

<sup>184</sup> Bodis/Schlager, RdW 2012, 173 f.

<sup>185</sup> a.a.O.

<sup>186</sup> a.a.O.

<sup>187</sup> a.a.O..

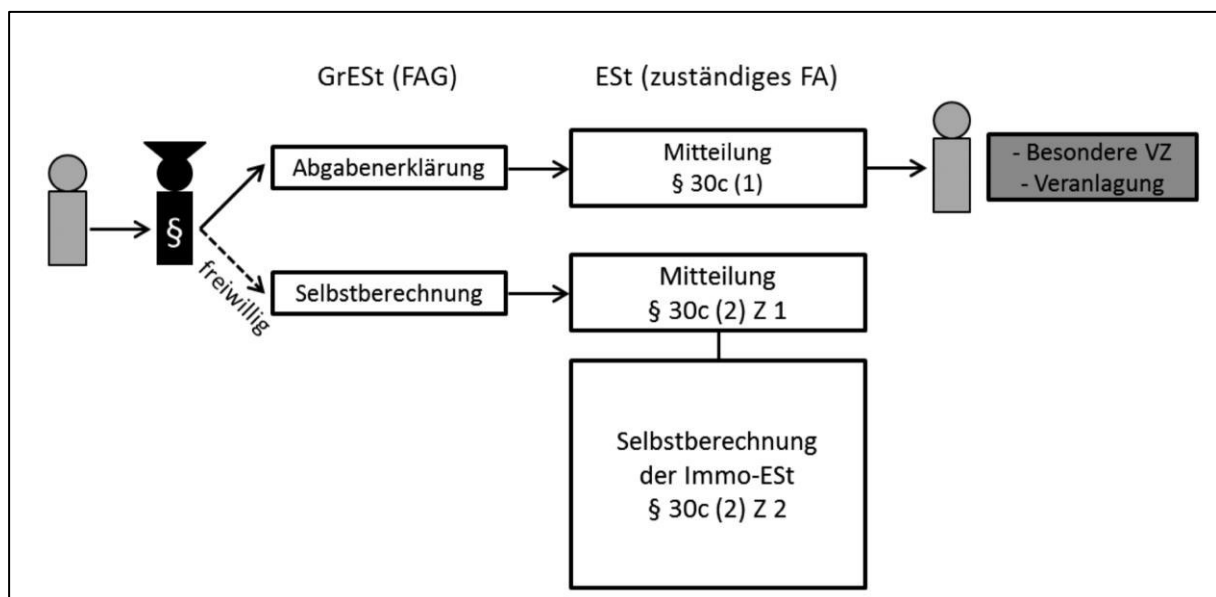
<sup>188</sup> Thunshirn, Die Immobilienertragsteuer<sup>3</sup>, S. 2.

<sup>189</sup> a.a.O.

<sup>190</sup> EStR 2000 Rz 6227.

lediglich als Vorauszahlung. Auch in diesen Fällen kommt es zu Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30%. Eine **Aufnahme in die Veranlagung** bewirkt **nicht automatisch eine Regelbesteuerung** der Einkünfte. Vielmehr muss zur Regelbesteuerung der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung gem § 30a Abs 2 EStG ausdrücklich **optiert** werden. Die Regelbesteuerungsoption kann gem § 30a Abs 2 nur für sämtliche (betriebliche und außerbetriebliche) Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ausgeübt werden, die dem besonderen Steuersatz von 30 % unterliegen. Der **besondere Steuersatz** gem § 30 gilt (mit Ausnahmen aber) ausdrücklich **auch im betrieblichen Bereich**. Bei betrieblichen Einkünften entfaltet die ImmoESt jedoch keine Abgeltungswirkung und es bedarf somit jedenfalls zur Aufnahme in die Steuererklärung<sup>191</sup>.

Immobilienwertsteuer kann nicht bei Verkauf, sondern auch für alle anderen Transaktionen, die zu einer „Realisierung“ iSd Steuerrechts führen, etwa Tausch, Versteigerung, Verlosung, Liquidation, Sacheinlagen, bzw alle anderen entgeltlichen Vorgänge anfallen. Bei manchen dieser Vorgänge liegt aber nicht gleichzeitig auch ein (zB Entnahme, Verkauf ausländischer Grundstücke, Veräußerung von Anteilen an PersGes) GrESt-Tatbestand vor und somit kann in diesen Fällen keine Selbstberechnung der ImmoESt durch den Parteienvertreter erfolgen.<sup>192</sup> Graphisch<sup>193</sup> lässt sich der Ablauf eines Grundstücksveräußerungsvorganges aus ertrag- und grunderwerbsteuerlicher Sicht wie folgt darstellen:



<sup>191</sup> EStR 2000 Rz 6724.

<sup>192</sup> Thunshirn, Die Immobilienwertsteuer<sup>3</sup>, S. 2.

<sup>193</sup> Bodis/Schlager, RdW 2012, 176.

## 5.3 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage (Bmgl) für die Immobilienertragsteuer ist grundsätzlich nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu errechnen und stellt den Veräußerungsgewinn unter Anwendung der §§ 30 ff EStG dar<sup>194</sup>. Bei der Gewinnermittlung wird zwischen sog „Altvermögen“ und „Neuvermögen“ differenziert.

### 5.3.1 Neuvermögen

Gem § 30 Abs 3 iVm EStR 2000 Rz 6659 ff ist die Regeleinkünfteermittlung für private Grundstücksveräußerungen wie folgt anzustellen: *„als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 zu vermindern.“*<sup>195</sup>

Vereinfacht dargestellt ergibt dies für die Berechnung der ImmoEST im Falle von Neuvermögen folgende Rechnung<sup>196</sup>:

---

<sup>194</sup> Thunshirn, Die Immobilienertragsteuer<sup>3</sup>, S. 2 f.

<sup>195</sup> § 30 Abs 3 EStG 1988; EStR 2000 Rz 6659 ff.

<sup>196</sup> EStR 2000 Rz 6659 ff; Fuhrmann/Lang in Bovencamp ua, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, Rz 92.



### **Veräußerungserlös**

- Anschaffungskosten
- Herstellungskosten
- Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren
- + steuerfreie Subventionen gem § 28 Abs 6
- + bereits geltend gemachte Abschreibungen
- Kosten der Selbstberechnung der ImmoESt
- Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG
- = Einkünfte gem § 30 Abs 3 EStG**

Die **Regeleinkünfteermittlung ist für Neuvermögen zwingend** anzuwenden, bei Altgrundstücken kann man diese wahlweise anwenden<sup>197</sup>.

Kosten im Zusammenhang mit der **Veräußerung** dürfen **nicht** berücksichtigt werden. Insbesondere sind folgende Kosten **nicht** in die Einkünfteermittlung mit einzubeziehen<sup>198</sup>:

- Maklerkosten (Vermittlungsprovision für den Verkauf)
- Inseratskosten
- Vertragserrichtungskosten
- Rechtsanwaltskosten
- Kosten für ein Bewertungsgutachten (Verkauf)
- Kosten für die Erstellung eines Energieausweises
- **Fremdwährungskursverluste** oder
- Fremdkapitalzinsen

Diese Kosten sind – bis auf Fremdwährungskursverluste – aber im Falle einer Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG grundsätzlich zum Abzug zugelassen. Fremdwährungskursverluste sind grds nicht abzugsfähig.

---

<sup>197</sup> § 30 Abs 5 EStG 1988; EStR 2000 Rz 6659.

<sup>198</sup> *Fuhrmann/Lang in Bovenkamp ua, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, Rz 96.*

**Anmerkung:** Die Begriffe der **Regeleinkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG** und der **Regelbesteuerung(soption) gem § 30a Abs 2 EStG** sind nicht zu verwechseln!

- § 30 Abs 3 EStG beschreibt die reguläre Gewinnermittlungsart für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (**Ermittlung der Bmgl**).
- § 30a Abs 2 EStG beschreibt die Möglichkeit die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung nicht dem besonderen Steuersatz, sondern freiwillig der Regelbesteuerung (**Besteuerung der Bmgl**; Tarif, vgl. § 33 EStG) zu unterwerfen.

### 5.3.2 Altvermögen

§ 30 Abs 4 normiert für Altvermögen: *“Soweit Grundstücke am 31. März 2002 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:*

*Z1 : Im Falle einer **Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987** der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit **40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten**. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung und ist dem Finanzamt anzuzeigen.*

*Z 2: In **allen übrigen Fällen** der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit **86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten**.*

*Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.”<sup>199</sup>*

---

<sup>199</sup> § 30 Abs 4 EStG 1988.

Für **Altfälle** kann also folgendes **Berechnungsschema** vereinfacht dargestellt werden<sup>200</sup>:

**Veräußerungserlös** (inkl mitübernommener Verbindlichkeiten):

- pauschale Anschaffungskosten (zB 40% oder 86% des **Verkaufserlöses**)
- + Hälfte der Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG in den letzten 15 Jahren vor Veräußerung
- Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen
- = **Einkünfte nach § 30 Abs 4 EStG**

Da die Einkünfte gem § 30 Abs 4 EStG **pauschal** ermittelt werden, ist in diesem Fall der Berechnung weder ein Abzug von allfälligen Veräußerungskosten, oder Anschaffungsnebenkosten, noch eine Geltendmachung von Kosten für die Selbstberechnung und Mittelung zulässig.

Ist die Regeleinkünftermittlung nach § 30 Abs 3 EStG günstiger als die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG, kann gem § 30 Abs 5 EStG zur Regeleinkünftermittlung optiert werden. Dies ist jedoch erfahrungsgemäß selten der Fall.

**Optimierungsmöglichkeiten<sup>201</sup>:**

Werden im Zuge des Verkaufes einige Nebenkosten (zB Kosten für Gutachten, Maklerprovision) vom Käufer – unter Anrechnung auf den Kaufpreis – getragen, entsteht für beide Parteien ein Vorteil. Denn der Verkäufer könnte die Kosten im Zusammenhang mit der Veräußerung weder bei Veräußerung von Altvermögen, noch bei Veräußerung von Neuvermögen geltend machen. Wenn der Käufer diese Kosten gegen Anrechnung auf den Kaufpreis übernimmt reduziert sich einerseits der Verkaufserlös und damit die Bmgl der ImmoESt beim Verkäufer, gleichzeitig erhöhen sich die Anschaffungskosten bei Käufer. Dies kann dem Käufer sowohl bei einer späteren Weiterveräußerung des Grundstückes, als auch im Rahmen einer Abschreibung (zB bei Vermietung) zu Gute kommen. Wichtig ist eine rechtzeitige Vereinbarung zwischen den beiden Parteien.

<sup>200</sup> EStR 2000 Rz 6668; *Fuhrmann/Lang in Bovencamp ua*, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, Rz 108.

<sup>201</sup> *Fuhrmann/Lang in Bovencamp ua*, Immobilienbesteuerung NEU<sup>4</sup>, S. 36.

**Anmerkung:** Es besteht auch bei der Pauschalbesteuerung eine Selbstberechnungspflicht. Im Fall des **Verkaufs mehrerer Grundstücke**, ist eine **Zusammenrechnung nicht zulässig**. Ein Verlustausgleich ist demnach nur im Wege der Veranlagung möglich.<sup>202</sup>

## 5.4 Grundstücksbegriffe

Gem § 30 Abs 1 EStG umfasst der Begriff des Grundstückes **Grund und Boden, Gebäude und Rechte**, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (Grundstücksgleiche Rechte).

Der Begriff des Grundstückes im Steuerrecht ist aber nicht immer eindeutig bzw variiert von Gesetz zu Gesetz. Der Begriff des Grundstückes im EStG deckt sich weder ganz mit dem des GrESTG, noch des UStG oder des zivilrechtlichen Begriffes<sup>203</sup>. Das **EStG** umfasst folgende Kategorien als **Grundstücke**, wobei diese neben dem Gesetz selbst tw nur aus der Rsp ableitbar sind<sup>204</sup>:

- unbebaute und bebaute Grundstücke (den Grund und Boden)
- Gebäude
- Superädifikate
- Eigentumswohnungen
- Grundstücksanteile
- „Grundstücksgleiche Rechte“
- Baurecht
- Bergbauberechtigungen und Realkonzessionen
- Grundstücksbestandteile
- „fiktive“ Grundstücke
- Anteile an Grundstücksbesitzenden Personengesellschaften, soweit die Gesellschaft Grundstücke besitzt.

---

<sup>202</sup> Thunshirn, Die Immobilienertragsteuer<sup>3</sup>, S. 3.

<sup>203</sup> Thunshirn, Die Immobilienertragsteuer<sup>3</sup>, S. 26 f.

<sup>204</sup> Thunshirn, Die Immobilienertragsteuer<sup>3</sup>, S. 26 f.; Quantschnigg/Mayr, RdW 2007, 118; Kanduth-Kristen in Jakom EStG<sup>11</sup>, § 30 Rz 12; Marschner in Jakom EStG<sup>11</sup>, § 4 Rz 136; EStR 2000 Rz 6621 ff;

**Nicht** unter den Grundstücksbegriff nach EStG fallen etwa:

- Betriebsvorrichtungen
- Dienstbarkeiten
- Mobilien
- Grundstückszugehör (stehendes Holz, stehende Ernte etc)

Wie schon gesagt, kennt das EStG einen einheitlichen Grundstücksbegriff, der sich aus der Rsp und § 30 EStG ableitet, jedoch nicht aus dem GrEStG ergibt. Für die Selbstberechnung nach § 30c EStG ist der Grundstücksbegriff des § 30 Abs 1 EStG iVm jenem des GrEStG relevant und daher können **nur Grundstücke iSd § 30 EStG unter § 30c EStG fallen**<sup>205</sup>. Der Parteienvertreter hat bei Verwirklichung eines GrEStG-Tatbestandes zu prüfen, ob zeitgleich auch ein Veräußerungsvorgang iSd § 30 EStG vorliegt. Häufig, aber nicht immer ist dies der Fall.

Erwähnt sei hier auch, dass nach hA zumindest im **Ertragsteuer- und Bewertungsrecht** von einem grundsätzlich einheitlichen Verständnis des Gebäudebegriffs auszugehen ist.<sup>206</sup>

## 5.5 Befreiungstatbestände

Gem **§ 30 Abs 2 EStG** sind von der Besteuerung folgende Einkünfte ausgenommen:

*“1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*

*a) **ab der Anschaffung** oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für **mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder*

*b) innerhalb der letzten **zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.*

*2. Aus der Veräußerung von **selbst hergestellten Gebäuden**, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.*

---

<sup>205</sup> EStR 2000 Rz 6621; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 30 EStG Rz 29 f.

<sup>206</sup> VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; 31.7.2012, 2008/13/0117; Bodis/Hammerl, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 30 EStG Rz 33.

3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines **behördlichen Eingriffs** oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.

4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken **im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens** im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.”<sup>207</sup>

### 5.5.1 Hauptwohnsitzbefreiung

Ob die Veräußerte Grundstück Hauptwohnsitz des Verkäufers was, ist jeweils auf den Einzelfall bezogen festzustellen.<sup>208</sup> Die Hauptwohnsitz-Meldung nach dem Meldegesetz ist bei der Feststellung des Hauptwohnsitzes lediglich ein **Indiz**. Gem den EStR kann ein Hauptwohnsitz „unabhängig von der Meldung auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dem betreffenden Wohnsitz überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz bloß ein "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechts ist.“ Im Umkehrschluss dazu führt eine bloße Meldung nicht automatisch zur (steuerlichen) Anerkennung des Hauptwohnsitzes. Hat der Steuerpflichtige **mehrere Wohnsitze**, ist gem EStR Rz 6638 jener Wohnsitz als Hauptwohnsitz anzusehen, „zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (**Mittelpunkt der Lebensinteressen**).“ Für die Beurteilung der Frage des echten des Hauptwohnsitzes können folgende Angaben herangezogen werden<sup>209</sup>:

- Ort der Zustellung der Post
- Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber
- Höhe des Strom- und Wasserverbrauches

Gem EStR Rz 6638 ist ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz nicht befreiungsschädlich, wenn der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz nicht beabsichtigt endgültig aufzugeben. Kurzfristige, vorübergehende Abwesenheiten, von max. 6

---

<sup>207</sup> § 30 Abs 2 EStG 1988.

<sup>208</sup> BFG 3.12.2015, RV/4100952/2015; EStR 2000 Rz 6638.

<sup>209</sup> VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235; EStR 2000 Rz 6638.

Monaten - unabhängig davon, ob freiwillig oder unfreiwillig - werden jedenfalls als kurzfristig angesehen. Längere Abwesenheiten bedürfen einer Einzelfallbeurteilung.<sup>210</sup>

### **Exkurs: Smart-Meter**

Wie oben erwähnt bieten die Höhe des Strom bzw Wasserverbrauches einen geeigneten Nachweis über die tatsächliche Wohnsituation. Derzeit werden diese Informationen idR vom Steuerpflichtigen auf Anforderung durch das Finanzamt (freiwillig) vorgelegt oder per Gerichtsbeschluss eingefordert. Mehrfach wurde die Frage der Datenverwendung hinsichtlich der Daten aus den sog Smart-Metern gestellt.

In der EU sollen bis 2020 rund 80% aller Haushalte mit einem Smart-Meter („intelligente Zähler“) aufgerüstet werden. In Österreich soll dieses Ziel in 2019 umgesetzt werden und bis zum Jahr 2022 sollen 95% der Haushalte über einen Smart-Meter verfügen.<sup>211</sup> Auf den Homepage der Wien Energie werden Smart-Meter wie folgt beschrieben: *„Die neuen Stromzähler sind **reine elektronische Zähler**, die den Energieverbrauch messen, über eine **Kommunikationsanbindung verfügen** und je nach Kundenwunsch den **Stromverbrauch an die Wiener Netzen** senden.“*<sup>212</sup> Wie oben genannt, können Höhe des Strom- und Wasserverbrauches Auskunft über die tatsächliche Nutzung einer Wohnung liefern. In diesem Zusammenhang kommt es immer wieder zu heftigen Diskussionen iZh mit dem sog. **Smart-Meter** (deutsch: intelligenter Zähler) und Datenschutz, denn Verbraucher äußern Bedenken hinsichtlich Datensicherheit und Datenverwendung. Häufig wurde auch in Frage gestellt, ob eine direkte bzw pauschale Datenlieferung von den Versorgungsunternehmen an die Finanzverwaltung vorgesehen ist. Dies ist zu verneinen, es gibt derzeit keine Informationen dazu, dass die Finanzverwaltung Daten der Verbraucher ohne weiteres bei den Versorgungsunternehmen abrufen könne. Für die Besorgung von entsprechenden Daten wäre derzeit jedenfalls ein Gerichtsbeschluss nötig.

---

<sup>210</sup> EStR 2000 Rz 6638.

<sup>211</sup> Vgl Intelligente Messgeräte-Einführungsverordnung (IME-VO); <https://stromliste.at/nuetzliche-infos/smart-meter-vorteile-nachteile> (abgerufen am 15.2.2019 um 16.40 Uhr)

<sup>212</sup> [https://www.wienernetze.at/wn/smartmeter/Smart\\_Meter.html](https://www.wienernetze.at/wn/smartmeter/Smart_Meter.html) (abgerufen am 15.2.2019 um 16.45 Uhr)

## 5.5.2 Tatbestände der Hauptwohnsitzbefreiung

Die EStR gliedern die im § 30 Abs 2 EStG genannten Tatbestände der Hauptwohnsitzbefreiung in zwei wesentliche Teile<sup>213</sup>:

### 1. Tatbestand Hauptwohnsitzbefreiung

„Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden fallen nicht unter die Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988, wenn sie dem Veräußerer **durchgehend seit der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung), mindestens aber seit zwei Jahren als Hauptwohnsitz gedient haben.**“<sup>214</sup> Gem EStR 2000 Rz 6639 setzt die Befreiung nach dem 1. Tatbestand voraus, „dass das Eigenheim (bzw immer auch mitgemeint die Eigentumswohnung) von der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss) **ununterbrochen (...) Hauptwohnsitz** iSd Rz 6638 gewesen ist und nach Anschaffung bzw. Herstellung des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) die **tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz** zwischen Bezug des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) und Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen hat.“ Gem den EStR<sup>215</sup> ist aus der Bezugnahme auf die „Anschaffung“ und „Veräußerung“ abzuleiten, „dass der Steuerpflichtige das Hauptwohnsitzerfordernis als

- **(zumindest wirtschaftlicher) Eigentümer** und
- **persönlich**<sup>216</sup> erfüllen muss.

Da eine Anschaffung jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb<sup>217</sup> erfordert, ergibt sich aus der Bezugnahme auf die Anschaffung auch, dass der **1. Tatbestand niemals bei einem unentgeltlichen Erwerb zur Anwendung** kommen kann.“

Wurden mehrere Rechtsvorgänge verwirklicht, dh das Eigenheim teilweise angeschafft und teilweise unentgeltlich erworben, so kann gem EStR<sup>218</sup> der 1. Tatbestand nur anteilig bezogen auf den angeschafften Teil Anwendung finden.

Die **Vermietung oder betriebliche Nutzung** (zB Arbeitszimmer) von **mehr als einem Drittel** der Nutzfläche der Wohnung führt zum **Verlust der Hauptwohnsitzbefreiung**.

---

<sup>213</sup> EStR 2000 Rz 6632.

<sup>214</sup> a.a.O.

<sup>215</sup> EStR 2000 Rz 6639.

<sup>216</sup> EStR 2000 Rz 6644.

<sup>217</sup> EStR 2000 Rz 6623.

<sup>218</sup> EStR 2000 Rz 6639.



Sofern **maximal ein Drittel** der Gesamtnutzfläche nicht für eigene Wohnzwecke genutzt werden, sondern vermietet oder betrieblich genutzt, so erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf diese Flächen. Es sei denn, dass der betrieblich genutzte Teil nach der „**80/20-Regel**“ Betriebsvermögen darstellt.<sup>219</sup>

In den EStR Rz 6637 werden hierzu folgende Beispiele angeführt:

*„Beispiel 1:*

*Ein Freiberufler nutzt 15% seiner Eigentumswohnung betrieblich und den Rest privat (Hauptwohnsitz, Fristerfordernis erfüllt). Im Falle der Veräußerung der Eigentumswohnung tritt (auch für den betrieblich genutzten Teil) keine Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein.“*

*Beispiel 2:*

*Ein Freiberufler nutzt 25% seiner Eigentumswohnung betrieblich und den Rest privat (Hauptwohnsitz, Fristerfordernis erfüllt). Im Falle der Veräußerung der Eigentumswohnung tritt keine Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein, allerdings liegen hinsichtlich des betrieblich genutzten Anteils betriebliche Einkünfte vor, weil es sich auf Grund der 80/20-Regel um Betriebsvermögen handelt.“<sup>220</sup>*

Eine Vermietung oder betriebliche Nutzung innerhalb der Toleranzfrist (siehe unten) ist aber lt EStR befreiungsunschädlich.<sup>221</sup>

## **2. Tatbestand Hauptwohnsitzbefreiung**

Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden fallen nicht unter die Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988, wenn sie „für **mindestens fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz** gedient haben“. Dies ist die sog. „**5 aus 10-Regelung**“.

Bei dieser Regelung muss der Hauptwohnsitz nicht ab der Anschaffung bis zum Verkauf vorgelegen sein, sondern muss innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung – egal ab welchem Zeitpunkt – für mindestens 5 Jahre durchgehend gegeben gewesen

---

<sup>219</sup> § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG; EStR 2000 Rz 6637.

<sup>220</sup> EStR 2000 Rz 6637.

<sup>221</sup> EStR 2000 Rz 6639.

sein.<sup>222</sup> Der VwGH hat im Jahr 2018 entschieden, dass, sofern der Veräußerer das Objekt **bereits vor dem Eigentumserwerb als Hauptwohnsitz genutzt** (zB als Mieter) hat, auch diese Hauptwohnsitzzeiten für die Beurteilung des Fristerfordernisses zu berücksichtigen sind.<sup>223</sup> Weiters sei es bei der Ermittlung des Zeitraumes, in dem ein Objekt als Hauptwohnsitz genutzt wurde, irrelevant, ob es durchgehend über den gesamten Zeitraum eine **Eigentumswohnung iSd WEG 2002** darstellte. Entscheidend sei lediglich, dass es sich **im Zeitpunkt des Verkaufes** bzw bei der Aufgabe des Hauptwohnsitzes um eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 handelt<sup>224</sup>.

In den EStR Rz 6642 werden hierzu folgende Beispiele angeführt:

*„Beispiel 1:*

*Ein Stpfl nutzt eine Mietwohnung in einem Zinshaus seit 01 als Hauptwohnsitz. Als die Wohnungen des Zinshauses im Jahr 06 in Eigentumswohnungen umgewandelt und verkauft werden, erwirbt er die bisher gemietete Wohnung. Im Jahr 07 verkauft er die Wohnung und gibt den Hauptwohnsitz auf. Unter Berücksichtigung der Hauptwohnsitzzeiten vor dem Eigentumserwerb steht die Hauptwohnsitzbefreiung zu.*

*Beispiel 2:*

*Das Wohnungseigentum der Eheleute wurde in 01 begründet, die Ehescheidung sowie die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens erfolgen in 06. Dabei geht der Hälfteanteil des Ehemannes an der Eigentumswohnung auf die Ehefrau über, welche die Wohnung weiterhin als Hauptwohnsitz nutzt. Bei späterer Veräußerung der Wohnung kann sie (für die gesamte Wohnung) die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen.*

*Beispiel 3:*

*Ein Wohnhaus mit 2 Wohnungen (Eigenheim) wird im Obergeschoß von den Eltern bewohnt (eigener Haushalt), im Erdgeschoß wohnt der Sohn seit mehr als 5 Jahren in einer eigenen Wohnung (eigener Haushalt). Nach dem Tod der Eltern verkauft der Sohn das Haus und möchte die Hauptwohnsitzbefreiung geltend machen. In diesem*

---

<sup>222</sup> EStR 2000 Rz 6642.

<sup>223</sup> VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005; EStR 2000 Rz 6642.

<sup>224</sup> VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005; EStR 2000 Rz 6642.

*Fall steht ihm die Hauptwohnsitzbefreiung zu.*<sup>225</sup>

Gem EStR<sup>226</sup> ist im Anwendungsbereich der 5 aus 10-Regelung ist **eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung befreiungsschädlich**, wenn diese während der Nutzung als Hauptwohnsitz erfolgte. Kam es jedoch zur Vermietung oder betriebliche Nutzung des Grundstücks vor oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes, ist diese unschädlich, solange die Vermietung oder betriebliche Nutzung nicht länger als 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung des Grundstücks dauerte.<sup>227</sup> Erfolgt neben einer Nutzung des Gebäudes als Hauptwohnsitz eine **Vermietung oder betriebliche Nutzung** des Gebäudes in einem **Umfang von mehr als 1/3 der Gesamtnutzfläche**, ist dies für die Hauptwohnsitzbefreiung ebenfalls unschädlich, wenn das Gebäude für mindestens 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung zu **mindestens 2/3 als Hauptwohnsitz genutzt** wurde.<sup>228</sup>

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass im Falle einer Vermietung oder betrieblichen Nutzung eine **sehr genaue Dokumentation** der Flächen, Nutzungsart, Nutzungsdauer und Mieter, etc., empfohlen ist, um die Möglichkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nicht schon durch mangelnde Dokumentation zu verwirken. Die Finanzverwaltung knüpft auch hierbei erfahrungsgemäß sehr formell an. Die Flächen sind daher im Idealfall mittels genauer Baupläne festzustellen bzw nachzuweisen und das Ausmaß der Vermietung / betriebliche Nutzung im Zweifel und nach Möglichkeit eindeutig unter den befreiungsschädlichen Grenzen anzusetzen.

### 5.5.3 Toleranzfristen

In beiden Fällen ist es wichtig, dass mit dem Verkauf auch der **Hauptwohnsitz aufgegeben wird**. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist somit nicht anwendbar, wenn die Liegenschaft zwar veräußert wird, der Verkäufer jedoch weiterhin seinen Wohnsitz dort aufrechterhält (zB durch Miete). Aus dem Gesetz, den EStR<sup>229</sup> und der RSp ergeben sich hinsichtlich der Aufgabe des Wohnsitzes **3 Toleranzfristen**:

---

<sup>225</sup> EStR 2000 6642.

<sup>226</sup> EStR 2000 6639.

<sup>227</sup> EStR 2000 6639.

<sup>228</sup> § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG; EStR 2000 6639.

<sup>229</sup> EStR 2000 Rz 6641.

- **Einzugstoleranz:** Im Falle des 1. Tatbestandes ist es wesentlich, dass mit der Anschaffung des Objektes auch der Hauptwohnsitz begründet wird und bis zur Veräußerung, jedoch min. 2 Jahre lang aufrecht bleibt. Es wird jedoch eine Toleranzfrist für den Einzug damit der Begründung des Hauptwohnsitzes in dem Hauptwohnsitzobjekt von **höchstens einem Jahr** ab Anschaffung anerkannt. Der 1. Tatbestand kann bei unentgeltlichem Erwerb (zB Schenkung, Erbschaft) mangels Anschaffung (zB Kauf) nicht erfüllt werden. Siehe dazu oben schon bzw und EStR Rz 6639.
- **Veräußerungstoleranz:** Die einjährige Toleranzfrist gilt auch für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zum Verkauf.
- **Auszugstoleranz:** Die einjährige Toleranzfrist gilt auch für den Verkauf bis zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Für den 2. Tatbestand gilt nur diese Auszugstoleranz.<sup>230</sup>

Diese jeweils einjährige Toleranzfrist ist jedoch im Einzelfall dehnbar, wie die aktuelle RSp bestätigt:

- **BFG 02.08.2017, RV/7103961/2015, RS1:** „Die Hauptwohnsitzbefreiung (1. Tatbestand) steht dann zu, wenn zwischen Veräußerung der Liegenschaft und Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein erkennbarer Zusammenhang besteht. Das Gesetz normiert keine Fallfrist, bei deren Überschreiten die Befreiung verwirkt wird. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob der geforderte Zusammenhang der beiden Vorgänge festgestellt werden kann. Wird der Verkaufsauftrag an den Makler vor Aufgabe des Hauptwohnsitzes erteilt und verzögert sich in der Folge der Verkaufsvorgang durch nicht vom Steuerpflichtigen zu vertretende Umstände, ist auch bei einem **Verkauf fünfzehn Monate nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes** der vom Gesetz geforderte Zusammenhang gegeben.“
- **VWGH 01.06.2017, RO 2015/15/0006:** „Um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gerecht zu werden, wird dem Veräußerer für die Adaptierung bzw. Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes eine angemessene Frist einzuräumen sein. Steht bei der Veräußerung die Absicht, den

---

<sup>230</sup> Gruber, Immobiliensteuerrecht 2018, S 11.

Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest, kommt dem Veräußerer für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine den Umständen des Einzelfalls nach angemessene Frist zu. Diese kann, wenn die Beschaffung des neuen Hauptwohnsitzes eine längere Zeit in Anspruch nimmt, **durchaus über ein Jahr hinausgehen.**“

Für die Berechnung der **2-Jahres-Frist** (1.Tatbestand) kann stets nur die **tatsächliche Nutzung** als Hauptwohnsitz gerechnet werden.

In den EStR Rz 6641 und Rz 6642 werden folgende Beispiele angeführt:

*„Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger kauft am 8.8.01 eine Alteigentumswohnung. Mit Fertigstellung der Renovierungsarbeiten zieht er am 10.6.02 in diese Wohnung ein und begründet dort seinen Hauptwohnsitz.*

- *Die Wohnung wird am 11.8.03 veräußert. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil der Hauptwohnsitz nicht zwei Jahre bestanden hat.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.04 veräußert und gleichzeitig der Hauptwohnsitz aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat den Hauptwohnsitz innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr nach der Anschaffung begründet und bis zur Veräußerung mehr als zwei Jahre (10.6.02 bis 11.8.04) beibehalten. Die Steuerfreiheit ist daher gegeben.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Hauptwohnsitz wurde aber bereits am 1.5.04 aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat nicht mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gehabt. Die Befreiung greift daher nicht.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.03 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Erwerber seinen Hauptwohnsitz bis zum tatsächlichen Auszug am 30.6.04. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil die Toleranzfrist nach der Veräußerung nicht mehr mitgezählt werden darf, somit zwischen Begründung des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung nicht zwei Jahre verstrichen sind.“<sup>231</sup>*

---

<sup>231</sup> EStR 2000 Rz 6641.

„Beispiele:

1. Variante des Beispiels in Rz 6641 zum 1. Tatbestand:

Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Verkäufer den Hauptwohnsitz noch bis 10.6.05 bei, weil sein neuer Hauptwohnsitz erst errichtet wird. Die Steuerbefreiung ist gegeben, weil die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht länger als ein Jahr nach der Veräußerung stattfindet.

2. A hat ein Eigenheim mit zwei gleich großen Wohnungen. Er veräußert einen Hälftanteil (entspricht einer Wohnung) und behält seinen Hauptwohnsitz in der bereits bisher von ihm bewohnten Wohnung bei. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar, weil der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wird.

3. B hat seit mehr als 5 Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den früheren Hauptwohnsitz: Die Befreiung steht zu.“<sup>232</sup>

#### 5.5.4 Umfang der Hauptwohnsitzbefreiung

Von der Hauptwohnsitzbefreiung umfasst sind sowohl der Gebäudeanteil als auch jene Einkünfte, die auf Grund und Boden entfallen. Die Steuerbefreiung auf Grund und Boden gilt nur bis zu einer „angemessene Größe“<sup>233</sup> des Grund und Bodens, welche sich in der Praxis derzeit auf etwa max. 1.000 m<sup>2</sup> ausdehnt. Lt dem Erkenntnis des BFG<sup>234</sup> ist die Beschränkung nicht vom Gesetz erfasst. Lt VwGH <sup>235</sup> umfasst die Hauptwohnsitzbefreiung jene Grundstücksfläche, die nach der **Verkaufsauffassung üblicherweise als Bauplatz** erforderlich ist. Damit hat der VwGH zwar klargestellt, dass Grund und Boden mitumfasst sind und dass die 1.000m<sup>2</sup> Grenze nicht absolut ist, jedoch keine weiterreichende Rechtssicherheit geschaffen.

Maximal **zwei KFZ-Abstellplätze** sind bei der Veräußerung des Hauptwohnsitzes von der Hauptwohnsitzbefreiung **miterfasst**, nämlich unabhängig davon, ob sich der Parkplatz auf dem eigenen Grundstück (eigene EZ) befindet. Hingegen ist die bloße Veräußerung eines Stellplatzes nicht Gegenstand der Hauptwohnsitzbefreiung.<sup>236</sup>

---

<sup>232</sup> EStR 2000 Rz 6642.

<sup>233</sup> EStR 2000 Rz 6634.

<sup>234</sup> BFG 17.04.2015, VZ/20101044/2014.

<sup>235</sup> VwGH 29.3.2017, R0 2015/15/0025.

<sup>236</sup> EStR 2000 Rz 6634.

### Optimierungsmöglichkeiten:

EStR 2000 Rz 6633: „Eine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 bzw. iSd WEG 2002 liegt nicht vor, wenn mit bloßem ideellem Miteigentum nur eine Benützungsvereinbarung einer Wohnung verbunden ist (siehe VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0002).“ Bei Verkauf eines nicht-parifizierten Objektes mit mehreren Wohneinheiten (zB Zinshaus), kann der Alleineigentümer daher keine Hauptwohnsitzbefreiung auf die von ihm als Hauptwohnsitz genutzten Teile zur Anwendung bringen. Durch **Parifizierung**<sup>237</sup> des Objektes entstehen Wohnungseigentumsobjekte und jenes Wohnungseigentumsobjekt, welches dem Verkäufer als Hauptwohnsitz gedient hat, ist so - bei Erfüllung der Voraussetzungen - steuerfrei veräußerbar.

Gehört das Objekt mit mehreren Einheiten nicht bloß einem Alleineigentümer, sondern mehreren Miteigentümern, die sich die Nutzung jeweiliger Wohnungen durch Benützungsvereinbarung untereinander exklusiv aufgeteilt haben, so könnte uU im Ergebnis dennoch eine Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar sein, wenn ein Eigentümer seinen Hauptwohnsitz veräußert. Der wirtschaftliche Gehalt wäre nämlich derselbe wie beim Verkauf eines Wohnungseigentumsobjektes und eine Differenzierung gleichheitswidrig.<sup>238</sup> Derzeit knüpft die Verwaltungspraxis bei der Beurteilung der Hauptwohnsitzbefreiung jedoch (noch) sehr formell an. Eine wirtschaftliche Anknüpfung wird in der Praxis vielfach gefordert.

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist weiter als die Herstellerbefreiung, welche Grund und Boden nie mitumfasst und geht dieser daher stets vor.

## 5.6 Herstellerbefreiung (Errichterbefreiung)

Gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG sind Einkünfte aus der Veräußerung von **selbst hergestellten Gebäuden**, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben, von der Besteuerung ausgenommen. Der **Veräußerungserlös** ist im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und

---

<sup>237</sup> Parifizierung = der Nutzwertberechnung an Wohnungseigentum und Bestimmung des Verhältnisses der Eigentumsanteile der einzelnen Miteigentümer (z. B. eines Zinshauses) untereinander.

<sup>238</sup> VfGH-Beschwerde zur Zahl E 2783/2018 anhängig; BFG RV/6100045/2018.

Gebäude im Verkaufszeitpunkt **aufzuteilen** <sup>239</sup> , denn **befreit ist nur der Gebäudeanteil** (im Gegensatz zur Hauptwohnsitzbefreiung, welche auch den Grundanteil mitumfasst). Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Werte im Anschaffungszeitpunkt wird immer weniger sachgerecht sein, je mehr Zeit seit der Anschaffung vergangen ist. Ohne umfangreiche Erhaltungsarbeiten am Gebäude verändert sich, aufgrund der Abnutzung des Gebäudes, das Wertverhältnis im Laufe der Zeit zugunsten des Grund und Bodens.<sup>240</sup> Gem den EStR<sup>241</sup> ist bei Veräußerungen ab dem 1.1.2016 das Aufteilungsverhältnis gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG iVm der GrundanteilV 2016 und mit Verweis auf Rz 6447 der EStR zu berücksichtigen. Bei abweichenden Aufteilungsverhältnissen kann die Erstellung eines Gutachtens notwendig sein.

Die Befreiung steht **nur dem Errichter** (Hersteller) **selbst** zu und kann für Veräußerungen ab 1.1.2013 nicht an den unentgeltlichen Erwerber übertragen werden.<sup>242</sup> Der Errichter muss dabei sog **Bauherreneigenschaft** besitzen. Diese wird in der Praxis anhand folgender Kriterien überprüft:

- Errichter hat das Risiko in finanzieller Hinsicht (kein Fixpreis für gesamtes Gebäude, ein Fixpreis mit einzelnen beauftragten Unternehmen ist jedoch unschädlich)
- Errichter trägt wirtschaftliches Risiko (unmittelbare Auftragserteilung)
- Errichter übt maßgebliche Einflussnahme auf Planung und Bauausführung

Ein Gebäude wird als **selbst hergestellt** iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 angesehen, wenn die Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als (Neu)Errichtung eines Gebäudes, zu sehen sind. Es muss ein "**Hausbau**" und nicht bloß eine – noch so umfassende - als Haussanierung, -renovierung oder Umbau vorliegen.<sup>243</sup> Als Nachweis für die Herstellung wird in der Praxis ein **Kaufvertrag über ein unbebautes Grundstück** verlangt.

Beim Erwerb eines nicht benutzbaren **Rohbaus**, der im Späteren durch den Steuerpflichtigen fertiggestellt wird, liegt insgesamt (auch hinsichtlich der Anschaffung

---

<sup>239</sup> VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008.

<sup>240</sup> EStR 2000 Rz 6646.

<sup>241</sup> EStR 2000 Rz 6645.

<sup>242</sup> EStR 2000 Rz 6646.

<sup>243</sup> VwGH 20.9.2001, 98/15/0071; VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017; EStR 2000 Rz 6650.



des Rohbaus) ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Anschaffungskosten des Rohbaus niedriger sind, als die weiteren Fertigstellungskosten. Analog gilt dies auch für ein **Fertigteilhaus**, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der des Fundamentes und die weiteren Kosten der Fertigstellung den Fixpreis des Fertigteilhauses selbst übersteigen.<sup>244</sup>

Der VwGH <sup>245</sup> verneint dass ein **Dachbodenausbau** (Herstellung von Dachgeschoßwohnungen) als selbst hergestelltes Gebäude gilt, ebenso wie die bloße **Aufstockung** eines Gebäudes<sup>246</sup>, oder einen ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt<sup>247</sup>. Die Herstellungskosten für solche Ausbauten bzw Zubauten sind bei der Ermittlung der Einkünfte in Ansatz zu bringen.

Gem den EStR<sup>248</sup> steht Herstellerbefreiung nur zu, wenn das errichtete Gebäude (auch nur kurzfristig) **nicht innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften** genutzt worden ist. Für nicht der Einkünfteerzielung dienende, selbst hergestellte Gebäudeteile, greift die Befreiung. Unter Einkünfteerzielung verstehen sich sowohl die Vermietung, als auch eine Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke, wobei irrelevant ist, ob die Einkünfte steuerpflichtig sind oder nicht.<sup>249</sup>

Wird ein Gebäude mit Vermietungsabsicht errichtet und bereits vor Vermietung vorweggenommene Werbungskosten <sup>250</sup> geltend gemacht, wird damit eine Einkunftsquelle geschaffen. Erfolgt eine Veräußerung noch vor Beginn der Vermietung, kann die Herstellerbefreiung nicht mehr in Anwendung gebracht werden.<sup>251</sup>

## 5.7 Neuerungen aus dem EStR-Wartungserlass 2018

Gem EStR 2000 Rz 6624 liegt keine Grundstücksveräußerung gem § 30 EStG (Tausch) vor, wenn das **eheliche Gebrauchsvermögen** nach den Kriterien des § 83 EheG aufgeteilt wird. Dies gilt auch für die einvernehmliche Scheidung, die Auflösung von

---

<sup>244</sup> EStR 2000 Rz 6650.

<sup>245</sup> VwGH 25.4.2012, 2008/13/0128.

<sup>246</sup> VwGH 25.2.2003, 99/14/0316.

<sup>247</sup> VwGH 2.6.2004, 99/13/0133; EStR 2000 Rz 5699a.

<sup>248</sup> EStR 2000 Rz 6647.

<sup>249</sup> *a.a.O.*

<sup>250</sup> Bzgl vorweggenommener Werbungskosten siehe EStR 2000 Rz 6420.

<sup>251</sup> EStR 2000 Rz 6647.

eingetragenen Partnerschaften sowie für Scheidungen nach ausländischem Recht. Nicht umfasst davon ist die Veräußerung der gemeinsamen Ehwohnung unter anschließender Aufteilung des Verkaufserlöses entsprechend den Miteigentumsanteilen. Dies ist eine steuerpflichtige Veräußerung.

Gem EStR 2000 Rz 6622 ist **Kellereigentum** gem § 300 ABGB zwar kein grundstücksgleiches Recht gem § 30 EStG, wird aber wie ein Baurecht behandelt. Die Einräumung eines Kellereigentums ist im außerbetrieblichen Bereich unter Einkünften auf V&V iSd § 28 EStG zu erfassen. Die Veräußerung fällt unter § 30 EStG.

Gem EStR 2000 Rz 6623 stellt unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot die **gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages** nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum), § 879 ABGB (Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen die guten Sitten; zB Wucher) oder eine Auflösung nach § 932 ABGB (Wandlung) und § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte, laesio enormis) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.<sup>252</sup> Sofern nachweislich die Voraussetzungen für eine gerichtliche Auflösung gegeben wären, gilt dies auch für eine außergerichtliche Parteienvereinbarung.

Die **Rückabwicklung einer Schenkung**, stellt gem EStR 2000 Rz 6623 ebenfalls keine Veräußerung dar. Errichtet der Geschenknehmer zwischenzeitig jedoch ein Gebäude und überschreitet die Ersatzzahlung für die Herstellung die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Geschenknehmers, kann eine Veräußerung des Gebäudes bewirkt werden.

Wurde ein Grundstück jedoch gegen **Ratenzahlung oder gegen Rente** veräußert und ist zum Zeitpunkt der **Rückabwicklung** des ursprünglichen Veräußerungsgeschäftes noch kein Abgabenanspruch entstanden, sind die oben dargestellten Grundsätze nicht zu beachten.<sup>253</sup> Ein Rückabwicklung dieses Veräußerungsgeschäftes ohne ertragsteuerliche Konsequenzen möglich, so lange auf Grund des ursprünglichen Veräußerungsgeschäftes noch kein Abgabenanspruch entstanden ist. Die Rückabwicklung stellt keine (neue) Veräußerung dar, sondern kann so gestellt werden,

---

<sup>252</sup> Vgl auch Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006

<sup>253</sup> EStR 2000 Rz 6623.

als ob die Veräußerung nie vollzogen wurde.<sup>254</sup> Eine bereits erfolgte (Teil)Entrichtung der noch nicht entstandenen Abgabenschuld ist unschädlich.<sup>255</sup>

Gem EStR 2000 Rz 6627 ist die **Realteilung** eines im Miteigentum stehenden Grundstückes keine Veräußerung iSd § 30 EStG, sofern keine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Gütern geleistet wird.<sup>256</sup> Übernommene Verbindlichkeiten zählen dabei selbst dann nicht zur Teilungsmasse, wenn sie untrennbar mit der Grundstück verbunden sind.<sup>257</sup>

---

<sup>254</sup> EStR 2000 Rz 6623.

<sup>255</sup> *a.a.O.*

<sup>256</sup> Vgl auch VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74.

<sup>257</sup> EStR 2000 Rz 6627.

## 6 Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer, oder sog GrESt, ist eine **Verkehrssteuer**, die den Erwerb von **inländischen** Grundstücken besteuert. Ausländische Grundstücke werden von der Grunderwerbsteuer nicht erfasst.<sup>258</sup>

Gem § 1 Abs 1 GrEStG unterliegen folgende Rechtsvorgänge der Besteuerung, sofern sie sich auf ein inländisches Grundstück beziehen:

- ein **Kaufvertrag** oder ein **anderes Rechtsgeschäft**, das den Anspruch auf **Übereignung** begründet (Z 1)
- der **Erwerb des Eigentums**, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (Z 2)
- ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf **Abtretung eines Übereignungsanspruches** begründet (Z 3)
- ein Rechtsgeschäft, das den **Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot** begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann (Z 4)
- der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf **Erwerb der Rechte** begründet. (Z 5)

§ 1 Abs 1 des GrEStG bezieht sich auf die **klassischen Fälle eines Grundstückserwerbes** (Kauf, Tausch, Schenkung). Der GrESt unterliegen aber nicht nur die og Rechtsvorgänge gem Abs 1, die den Erwerb von Eigentum an einem Grundstück begründen, sondern gem § 1 Abs 2 auch solche, die die **Verschaffung der Verwertungsbefugnis** beabsichtigen.<sup>259</sup> Solche sind ua die Einräumung von Nutzungsrechten, Baurechten, Treuhandverhältnissen, oder freiwillige Versteigerungen von Grundstücken gem §§ 191 AußerStrG.<sup>260</sup>

---

<sup>258</sup> Sehr wohl kann aber die Veräußerung von ausländischen Grundstücken von der Besteuerung in Österreich erfasst sein! Die Besteuerung ist anhand des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen.

<sup>259</sup> Arnold/Hristov in Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz 1987<sup>12</sup>, § 1 Rz 1-2.

<sup>260</sup> Arnold/Hristov in Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz 1987<sup>12</sup>, § 1 Rz 296.

**§ 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG** regeln die Besteuerung der **Anteilsübertragung** bzw. **vereinigung** bei **grundstücksbesitzenden Gesellschaften** ab 1.1.2016.

- **§ 1 Abs 2a GrEStG - Anteilsübertragungstatbestand:** Die Übertragung von min 95% der Anteile (Substanzbeteiligung) an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft (zB OG, KG) auf neue Gesellschafter innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 5 Jahren löst GrESt aus.<sup>261</sup>
- **§ 1 Abs 3 GrEStG - Anteilsvereinigungstatbestand:** Die Vereinigung von mehr als 95% der Anteile an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft mit Grundvermögen löst GrESt aus. Treuhändig gehaltene Anteile werden dem Treugeber zugerechnet.<sup>262</sup>

Gem § 7 Abs 1 Z 2c GrEStG beträgt die Höhe der GrESt in Fällen des Abs 2a und 3 jeweils **0,5% des Grundstückswertes**.

#### Überblick § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG<sup>263</sup>

<b>§ 1 Abs 2a GrEStG</b>	<b>§ 1 Abs 3 GrEStG</b>
inländisches Grundstück	inländisches Grundstück
nur PersonenGes	PersonenGes und KapitalGes
Änderung Gesellschafterbestand	Vereinigung in einer Hand oder
-	in Hand einer U-Gruppe
95% innerhalb von 5 Jahren	mindestens 95% oder
<b>hier geht Abs 2a vor Abs 3</b>	<b>Übertragung von 95%</b>
auch wiederholter Anfall von GrESt nach	wenn Abs 3 einmal verwirklicht, lösen
Abs 2a möglich	weitere Zuerwerbe keine GrESt mehr aus
(innerhalb der Unternehmensgruppe nur	(Differenzbesteuerung)
Differenzbesteuerung – JStG 2018)	

## 6.1 Bemessungsgrundlage

Gem § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der **Gegenleistung** zu berechnen, mindestens vom Grundstückswert. Zur Gegenleistung zählen neben dem Kaufpreis auch alle weiteren Leistungen, die vom Erwerber an den Veräußernden erbracht werden.

<sup>261</sup> Gruber, Immobiliensteuerrecht 2018, S. 57.

<sup>262</sup> a.a.O.

<sup>263</sup> Bodis/Fuhrmann, Seminarunterlage Spezialtagung Immobilienbesteuerung 2018, 44.

Dazu zählt auch die Übernahme von Verbindlichkeiten. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c GrEStG ist die Steuer immer vom **Grundstückswert** zu berechnen.

## 6.2 Berechnung des Grundstückswertes

Der Begriff des Grundstückswertes wurde mit der Steuerreform 2015/2016 eingeführt und ist gem § 4 GrEStG entweder

1. *als Summe des **hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes** gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des **(anteiligen) Wertes des Gebäudes** (1. Methode)*
2. *in Höhe eines von einem geeigneten **Immobilienpreisspiegel** abgeleiteten Wertes zu berechnen* (2. Methode)

Wird der Grundstückswert nach der 1. Methode ermittelt, ist gem § 1 der Grundstückswertverordnung mittels **Pauschalwertmodell** (§ 2 Grundstückswertverordnung) zu rechnen. Wird der Grundstückswert nach den 2. Methode mittels Immobilienpreisspiegel ermittelt, ist nach § 3 der Grundstückswertverordnung vorzugehen. Es besteht Wahlfreiheit hinsichtlich der Ermittlungsmethode für jede wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG 1955.

Die Details der Ermittlungs- bzw. Berechnungsmethoden sind im Detail der Grundstückswertverordnung iVm dem BewG und dem GrEStG zu entnehmen.

**Praxistipp:** Eine große Unterstützung bei der Berechnung der Grundstückswertes in der Praxis bietet der „**Grundstückswert-Rechner**“ des **BMF**<sup>264</sup>. Dieser wird auf der Homepage des BMF kostenlos zur Verfügung gestellt und ist abrufbar unter: <https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/>

Mittels Eingabe der Grundstücksparameter und des Bodenwertes wird der Grundstückswert automatisch berechnet. Für die Berechnung werden folgende Unterlagen benötigt und werden idealerweise vorab besorgt:

---

<sup>264</sup> <https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/> (abgerufen am 23.2.2019 um 13.04 Uhr).

- **Grundbuchsauszug** (kostenpflichtig)
- **Bodenwert** (über FinanzOnline kostenlos beantragbar: Eingaben > Anträge > sonstige Anträge > Bescheidkopie des Einheitswertes / Bodenwertabfrage)
- Angabe der **Nutzflächen** bzw Bruttogrundrissflächen (Hauspläne, Zinslisten)
- **Baujahr**
- Angaben zu **Sanierungsmaßnahmen** innerhalb der letzten 20 Jahre vor Erwerbszeitpunkt:
  - Erneuerung Außenverputz mit Erhöhung Wärmeschutzes
  - Erstmaliger Einbau oder Austausch Heizungsanlagen
  - Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen
  - Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern
  - Austausch von mindestens 75% der Fenster

Das Berechnungsblatt kann als Nachweis der Berechnung des Grundstückswertes der GrESt-Berechnung beigelegt werden.

### 6.3 Steuersatz

Zunächst ist für die Frage des Steuersatzes festzustellen ob es sich um einen unentgeltlichen, teilentgeltlichen oder entgeltlichen Übertragungsvorgang handelt.

Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a gilt ein Erwerb als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%  
des Grundstückswertes beträgt.

Die Steuer beträgt gem § 7 Abs 2 GrEStG beim **unentgeltlichen Erwerb** von Grundstücken

- für die ersten 250 000 Euro .....0,5%,
  - für die nächsten 150 000 Euro.....2%,
  - darüber hinaus.....3,5%
- des Grundstückswertes (Stufentarif).

Für den **entgeltlichen** Teil der Übertragung bzw bei entgeltlicher Übertragung beträgt die **GrEst 3,5% der Gegenleistung**.

Innerhalb des begünstigten **Familienverbandes** gem § 26a GGG gelten Erwerbe gem § 7 Abs 1 lit c GrEStG **immer als unentgeltlich**, unabhängig davon ob oder in welcher Höhe eine Gegenleistung erbracht wurde. Ein Erwerb **von Todes wegen** ist gem § 7 Abs 1 lit b GrEStG ebenfalls stets als **unentgeltlicher** Erwerb zu behandeln.

#### **6.4 Erwerb durch Ehegatten/eingetragenen Partner**

Hinsichtlich der bestehenden Befreiungsbestimmungen wurde § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG geändert. Mit der Novelle 2014 wurde die Einschränkung der **Befreiung des Erwerbes durch den Ehepartner oder eingetragenen Partner** auf unentgeltliche Übertragungen aufgehoben. Seit 1.6.2014 sind auch entgeltliche Erwerbe von der Befreiung umfasst, wenn ein **Erwerb unmittelbar zum Zweck der gleichzeitigen Errichtung oder Anschaffung einer Wohnung** erfolgt. Die Befreiung greift seit 1.1.2016 auch dann, wenn die Wohnfläche insgesamt 150m<sup>2</sup> übersteigt, allerdings ist nur für den Teil bis 150m<sup>2</sup> befreit.



## 7 Conclusio

Bei der Übertragung von Grundstücken lässt sich die Steuerbelastung häufig optimieren. Die Erfahrung zeigt, dass eine steueroptimale Übertragung vor allem dann möglich ist, wenn diese rechtzeitig und vorausschauend geplant wird. Die Kenntnis und einfache Anwendung der aktuellen Bestimmungen ist dabei meist zielführender, als das Aufsetzen aufwändiger und komplizierter Gestaltungen, welche steuerlich womöglich gar nicht anerkannt werden. Vorliegende Arbeit soll daher in erster Linie eine Übersicht über die aktuellen Bestimmungen im Bereich des Immobiliensteuerrechtes sein. Wo es sinnvoll erscheint, werden zudem Praxistipp und auch praktische Optimierungsmöglichkeiten angeführt. Im Bereich der Bewertung von Grundstücken gibt das Gesetz und die Richtlinien eine Reihe von pauschalen Ansätzen vor, die eine große Erleichterung für den Steuerpflichtigen darstellen. Ist das Beiziehen eines Sachverständigen erforderlich, sollte hauptsächlich auf die Plausibilität des Gutachtens geachtet werden. Fruchtgenussgestaltungen erfreuen sich weiterhin großer Beliebtheit. Die Gestaltungsmöglichkeiten sind vielfältig und mit richtiger Planung sind wesentliche Steuerersparnisse möglich. Die Veräußerung eines Fruchtgenussrechtes kann in bestimmten Fällen gänzlich steuerfrei erfolgen. Die Zurechnung der Einkünfte bei Fruchtgenussgestaltungen wird zunehmend strenger beurteilt und die in den EStR beschriebenen Voraussetzungen, sollten kumulativ erfüllt sein um einer Prüfung Stand zu halten. Auf dem Gebiet der Immobilienertragsteuer hat sich in den letzten Jahren und sogar Monaten sehr viel geändert. Grundsätzlich ist seit 31.3.2012 jeder Verkauf eines Grundstückes steuerpflichtig und die 10-jährige Spekulationsfrist, außerhalb welcher man ein Grundstück steuerfrei verkaufen konnte, gibt es nicht mehr. Das Gesetz sieht jedoch einige Befreiungsbestimmungen vor um Härten zu vermeiden. Wer zB seinen Hauptwohnsitz oder ein selbst hergestelltes Gebäude veräußert, genießt (zumindest teilweise) Steuerbefreiungen. Auf die richtige Anwendung ist aber bereits vor Verkauf zu achten, denn eine Vermietung oder betriebliche Nutzung von zu großem Ausmaß (mehr als ein Drittel) wirkt, ebenso wie zu lange Abwesenheiten, befreiungsschädlich. Die Prüfung erfolgt stets im Einzelfall und zu einer sehr genauen Dokumentation wird geraten. Im Kapitel „Grunderwerbsteuer“ wird die aktuelle Rechtslage erläutert und einige Praxistipps zur schnellen und sicheren Berechnung des Grundstückswertes angeführt.

## Kurzfassung

Vorliegende Masterarbeit behandelt aktuelle Immobiliensteuerrechtsthemen in Österreich, insbesondere in Hinblick auf unentgeltliche bzw steueroptimale Übertragungsmöglichkeiten von Grundstücken. Nach einer kurzen Beschreibung der bekannten steuerlichen Folgen von Schenkung und Vererben von Grundstücken, wird auch die Übertragung von Grundstücken gegen Rentenzahlungen thematisiert. Das Hauptaugenmerk liegt jedoch auf möglichen Fruchtgenussgestaltungen, welche sich in Österreich einer ungebrochenen Beliebtheit erfreuen, deren steuerliche Komplexität jedoch zunehmend gestiegen ist. Fruchtgenussgestaltungen können insbesondere dann eine attraktive Alternative darstellen, wenn eine Übertragung des Grundstückes bereits zu Lebzeiten des Eigentümers erfolgen soll, eine Schenkung jedoch aus steuerlichen Gründen nachteilig wäre. Fruchtgenussgestaltungen können, wenn sie rechtzeitig und richtig geplant werden, weitere Steuervorteile für den übertragenden Eigentümer bieten. Diese werden ausführlich und anhand von Beispielen dargestellt. Im Zusammenhang mit der Übertragung von Grundstücken spielt die Bewertung dieser oft eine wesentliche Rolle. Daher werden im Rahmen der Arbeit nicht nur die wichtigsten Bewertungsmethoden, sondern auch deren richtige steuerliche Anwendung dargestellt. Zudem werden auch die wichtigsten Wertbegriffe beschrieben und voneinander abgegrenzt, soweit dies möglich ist. In manchen Fällen ist für steuerliche Zwecke die parallele Anwendung mehrerer Bewertungsmethoden erforderlich. Sollte die Bestellung eines Gutachtens bei einem Sachverständigen erforderlich sein, sollte man in erster Linie auf dessen Plausibilität achten. Unentgeltliche Übertragungen sind idR ertragsteuerfrei möglich. Von unentgeltlichen Übertragungen iSd Ertragssteuerrechts wird dann gesprochen, wenn der Wert der Gegenleistung für das übertragene Grundstück die Hälfte des Verkehrswertes des übertragenen Grundstückes nicht erreicht. Die Gegenleistung muss dabei nicht zwingend in Geld erfolgen. Vielmehr wird jeder geldwerte Vorteil, wie zB die Übernahme des an dem Grundstück lastenden Finanzierungskredites, zur Gegenleistung gezählt. Wird dabei übersehen, dass die 50%-Grenze nicht überschritten wird, wird die Übertragung als entgeltlich angesehen und Immobilienertragsteuer ausgelöst. In diesem Fall ist die Immobilienertragsteuer zu berechnen und richtig abzuführen. Erwerbsvorgänge von Grundstücken unterliegen grds der Grunderwerbsteuer. Diese ist bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen idR vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist ein vom Verkehrswert des

Grundstückes streng zu unterscheidender Wert und ist häufig wesentlich niedriger als dieser. Die Bestimmung der richtigen Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der erste Schritt, die Anwendung des richtigen Steuersatzes der nächste. Im Rahmen der Arbeit wird nicht nur ein praktischer Weg zur Berechnung des Grundstückswertes dargestellt, sondern auch die Bestimmung des richtigen Steuersatzes beschrieben. Des Weiteren werden die wesentlichsten Neuerungen auf dem Gebiet der Immobilienbesteuerung durch den EStR-Wartungserlass 2018 angeführt und deren steuerlichen Auswirkungen angeführt.

## Literaturverzeichnis

- *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987<sup>12</sup>, § 1 Rz 1-2.
  - *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren, 9. Aufl., Facultas, 2011.
  - *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, 16.Aufl., LexisNexis 2018.
  - *Beiser*, Vermietung, Fruchtgenuss und Baurecht im Licht der Markteinkommenserzielung - Wem sind welche Einkünfte zuzurechnen? (ÖStZ), 2017/835 (589).
  - *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON, 3. Aufl., Manz, 2018.
  - *Bienert/Funk (Hrsg.)*, Immobilienbewertung Österreich, 3. Aufl., Edition ÖVI Immobilienakademie, 2014.
  - *Bleyer*, Fiktive Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der AfA (ÖStZB) 2016/193 (365).
  - *Bodis/Schlager*, Immobilienertragsteuer - Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung (RdW), 2012, 173.
  - *Bovenkamp/Cupal/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz*, Immobilienbesteuerung NEU, 4. Aufl., Manz, 2016.
  - *Cerha*, Fruchtgenussrecht an einem Teil der Liegenschaft (immolex), 2009, 58.
  - *Doralt/Kirchmayr/Zorn*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 19. Aufl., Manz, 2017.
  - *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band 1, 11. Aufl., Manz, 2013.
  - *Endfellner*, Fiktive Anschaffungskosten enthalten GrESt und Eintragungsgebühr, (StExp) 2017, 185.
  - *Fuhrmann | Verweijen | Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken, 1. Aufl., Line, 2016.
  - *Gardini*, Marketing-Management in der Hotellerie, 3. Aufl., De Gruyter Oldenburg, 2014.
- Gruber*, Immobiliensteuerrecht 2018 (Skriptum Universitätslehrgang). Eine Version aus 2016 ist abrufbar im Internet unter:  
[https://deicl.univie.ac.at/fileadmin/user\\_upload/i\\_ipr/Immobiliensteuerrecht\\_2016-10-12.pdf](https://deicl.univie.ac.at/fileadmin/user_upload/i_ipr/Immobiliensteuerrecht_2016-10-12.pdf) (abgerufen am 10.2.2019 um 22.00 Uhr)
- *Gruber/Bodis*, Seminarunterlagen wt-online Club Immobiliensteuerrecht am 28.10.

2018 und 29.11.2018.

- *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich(Hrsg)*, Immobilienbesteuerung, 4. Aufl., Linde, 2016
- *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, 67. Aufl., LexisNexis, 2018.
- *Huber/Pichler*, Fiktive Anschaffungskosten (taxlex) 2016, 163.
- *Jakom* Einkommensteuergesetz 2018, 11. Aufl., Linde, 2018.
- *Kohler*, Fruchtgenußvereinbarungen im Lichte der jüngsten Rechtsprechung (RdW), 1987,175.
- *Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung, 9. Aufl, Linde, 2011.
- *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 7. Aufl., Manz, 2017.
- *Lang/Unger*, Steuerrecht graphisch dargestellt, 6. Aufl., Orac, 2016.
- *Lenneis*, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unbekannte Größen? (ÖStZ), 1998, 572.
- *Niedermoser*, Zur Novellierung der Grundbuchseintragungsebhür und verfassungsgerichtlichen Aufhebung des § 6 GrEStG (JEV), 2013, 6.
- *Prader*, Der Wohnungseigentumsfruchtnießer (immolex), 2008, 262.
- *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht, 3. Aufl., Linde, 2016.
- *Quantschnigg/Mayr*, Gebäude, Grundstück und Grund und Boden im EStG (RdW), 2007, 118.
- *Resatz/Malloth/Stingl*, Fiktive Anschaffungskosten und Vergleichswertverfahren, (ÖStZ) 2005, 695.
- *Rummel*, Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Aufl., Manz, 2015.
- *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 5. Aufl., Facultas, 2018.
- *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar, 4. Aufl, LexisNexis, 2012.
- *Thunshirn*, Die Immobilienetragsteuer, 3. Aufl., Linde, 2018.
- *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht , 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1979.
- *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 26. Lfg, LexisNexis, 2018.
- *Vondrak/Kunz*, Vermögensopfertheorie und GrESt (ecolex), 2016, 626.
- *Wachter*, Leitfaden ImmoESt, Die Arbeitshilfe für Praktiker, 1. Aufl., LexisNexis, 2016.

## Internetquellen

- Internetseite des Bundesministeriums für Finanzen:  
<https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/> (abgerufen am 23.2.2019 um 13:04 Uhr).
- Internetseite von Steuerberater Prof. Mag. Walter Stingl:  
<http://stingl.com/wp-content/uploads/2018/08/Substanzabgeltung-beim-Fruchtgenuss.pdf> (abgerufen am 24.2.2019 um 18.05 Uhr)  
und  
<http://stingl.com/wp-content/uploads/2015/03/Immobilien%C3%BCbertragung-gegen-Renten.pdf> (abgerufen am 26.3.2019).
- Internetseiten der Statistik Austria:  
[http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/sterbetafeln/index.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/sterbetafeln/index.html) (abgerufen am 15.1.2019 um 12 Uhr).  
[http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/sterbetafeln/index.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/sterbetafeln/index.html) (abgerufen am 15.1.2019 um 12.30 Uhr).
- Internetseite des Energiemarkt Informationsanbieters „Stromliste“:  
<https://stromliste.at/nuetzliche-infos/smart-meter-vorteile-nachteile>  
(abgerufen am 15.2.2019 um 16.40 Uhr)
- Internetseite der Wiener Netze:  
[https://www.wienernetze.at/wn/smartmeter/Smart\\_Meter.html](https://www.wienernetze.at/wn/smartmeter/Smart_Meter.html)  
(abgerufen am 15.2.2019 um 16.45 Uhr)