

6. Jahrgang / April 2024 / Nr. 2

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

Linde
www.lindeverlag.at

Immobilien und Steuern

Das Konjunkturpaket „Wohnraum und Bauoffensive“
Das Fruchtgenussrecht als Steuerfalle?

Immobilien und Recht

Wertsicherungsvereinbarungen – liegt der OGH richtig?

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG, § 30 Abs 4 EStG,
§ 30 Abs 6 lit a EStG immo aktuell 2024/7

AfA-Basis bei Nutzung zur Einkünfteerzielung von Gebäuden des Altvermögens und nachfolgender privater Grundstücksveräußerung

VwGH 22. 2. 2024, Ra 2022/13/0086

Nach dem Gesetzeswortlaut bezieht sich der Umstand der erstmaligen Verwendung [...] auf das Grundstück und nicht auf die Person. § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG ist daher dahingehend auszulegen, dass es auf die erstmalige Verwendung zur Einkünfteerzielung des Grundstücks (bzw. da nur das Gebäude abgeschrieben wird, des Gebäudes) ankommt.

Ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten anstelle des Veräußerungserlöses gem § 30 Abs 6 lit a TS 1 EStG setzt voraus, dass bei dem Gebäude die AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen wurde. Dies liegt im Revisionsfall nicht vor. Die Bestimmung ist somit nicht anwendbar. Die Immobilienertragsteuer bemisst sich – da im Revisionsfall nicht strittig ist, dass Altvermögen vorliegt – nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG.

Sachverhalt: Der Mitbeteiligte veräußerte im Jahr 2019 eine Liegenschaft um 650.000 €. Nach den Feststellungen des BFG war der Mitbeteiligte seit 1992 gemeinsam mit seinem Bruder je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft gewesen. Nach dem Tod des Bruders im Jahr 2007 war die Mutter des Mitbeteiligten dessen Alleinerbin. Im Wege eines Übergabevertrags im Rahmen eines Erbschaftskaufs im Jahr 2008 verkaufte die Mutter ihren Hälfteanteil an der gegenständlichen Liegenschaft zum anteiligen Abtretungspreis von 70.000 € und behielt sich gleichzeitig ein Fruchtgenussrecht vor. Die Abtretung wurde vom BFG – im Einklang mit dem Finanzamt – als gemischte Schenkung und damit als unentgeltlich eingestuft. Die Liegenschaft wurde ab 1. 1. 2014 vermietet, wobei bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung (AfA) nach den Feststellungen des BFG eine vereinfachte Berechnung angestellt wurde. Der Liegenschaftswert für den Hälfteanteil laut Nachlassinventar 2008 wurde verdoppelt (267.000 €), davon wurden 20 % als Grundanteil ausgeschieden. Somit wurde ein Gebäudewert und damit eine AfA-Basis von 213.600 € errechnet. Ein Wertgutachten betreffend die Anschaffungskosten der Liegenschaft bzw zur Wertaufteilung betreffend Grund und Boden und Gebäude wurde im Jahr 2014 nicht erstellt. Eine Nutzung der Liegenschaft zur Einkünfterzielung fand nach den Feststellungen des BFG in den zehn Jahren vor Vermietung durch den Mitbeteiligten (also seit 2004) weder durch ihn noch durch die Rechtsvorgänger des Mitbeteiligten statt. Im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft wurde ein Gutachter für die Ermittlung der Werte der Liegenschaft im Zeitpunkt des Vermie-

tungsbeginns und im Veräußerungszeitpunkt beauftragt. Daraus ergaben sich fiktive Anschaffungskosten für das Gebäude zum Vermietungsbeginn 1. 1. 2014 von 431.706,34 €. Der Wert zum Veräußerungszeitpunkt betrug 581.792,59 €. Bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer berücksichtigte das BFG die im vom Mitbeteiligten vorgelegten Gutachten errechneten fiktiven Anschaffungskosten.

Gegen dieses Erkenntnis richtete sich die außerordentliche Revision des Finanzamts, die zu ihrer Zulässigkeit vorbrachte, das BFG sei von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen, wonach bei Ausscheiden eines Gebäudes aus einem Betriebsvermögen und sofortiger oder zu einem späteren Zeitpunkt beginnender Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die AfA-Bemessung anstelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Entnahmewert (Teilwert) oder der Aufgabewert (gemeiner Wert) zugrunde zu legen sei. Der VwGH habe sich zudem zur Frage, ob eine Erzielung von Einkünften aus einem Gebäude nach § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG auch dann nicht mehr erstmalig sei, wenn die vorangehende betriebliche oder außerbetriebliche Nutzung durch einen Rechtsvorgänger erfolgt sei, von dem das Gebäude unentgeltlich erworben wurde, noch nicht geäußert. Es existiere daher keine Rechtsprechung zur Frage, ob die Erstmaligkeit der Einkünfteerzielung aus einem Gebäude nach § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG in der im Revisionsfall anwendbaren Fassung gebäudebezogen oder personenbezogen zu beurteilen sei. Das BFG habe den Sachverhalt unrichtig angenommen, weil das Grundstück vom Bruder des Mitbeteiligten betrieblich verwendet worden sei. Der VwGH ließ die Amtsrevision zu und hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] (18) Die lit b leg cit in ihrer im Revisionsfall geltenden Fassung wurde durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 eingeführt. Davor bildete grundsätzlich der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb die AfA-Bemessungsgrundlage. Auf Antrag waren die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs anzusetzen. Die Einführung einer Verpflichtung zur Fortsetzung der Abschreibungen des Rechtsvorgängers durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 wurde in den Erläuterungen damit begründet, dass der (wahlweise) Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten in Fällen des unentgeltlichen Erwerbs durch die Möglichkeit der immer wiederkehrenden Aufwertung ungerechtfertigte Steuervorteile verschafft. Es sollte daher ab 2008 die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers (hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des AfA-Betrags) nach Art einer Buchwertfortführung im betrieblichen Bereich (§ 6 Z 9 lit a EStG) bis zur

Vollabschreibung fortgesetzt werden (vgl ErlRV 549 BlgNR 23. GP, 3).

(19) In der Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 sah § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG vor, dass in jenen Fällen, in denen ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wird, der Bemessung der AfA die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen sind. Die lit d leg cit betraf nach der Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 nach dem Wortlaut grundsätzlich Gebäude, die der Steuerpflichtige selbst angeschafft und nach einem gewissen Zeitraum nach der Anschaffung vermietet hatte. Im Schrifttum wurde auch vertreten, dass bisher privat genutzte Gebäude, die unentgeltlich erworben und später erstmals vermietet wurden, erfasst sind (vgl *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 158).

(20) Durch § 16 Abs 1 Z 8 EStG in der Fassung nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008 bis zum Abgabenänderungsgesetz 2012 war daher sichergestellt, dass ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten nur in jenen Fällen möglich war, in denen eine steuerwirksame Abschreibung des Gebäudes noch nie begonnen wurde, womit eine (teilweise) mehrfache Abschreibung desselben Gebäudes ausgeschlossen war.

(21) Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde für Neuvermögen der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten generell ausgeschlossen. Solche Gebäude können nur nach der lit a leg cit mit den historischen Anschaffungskosten angesetzt oder nach der lit b die Abschreibung des Rechtsvorgängers fortgesetzt werden.

(22) Für Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG hat der Gesetzgeber eine Ausnahme in der lit c geschaffen, wonach die fiktiven Anschaffungskosten dann anzusetzen sind, wenn das Grundstück erstmals zur Einkünfteerzielung verwendet wird. Von der Bestimmung sind – da nur auf das Grundstück abgestellt wird – sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Erwerbe von Altvermögen erfasst.

(23) Strittig ist im Revisionsfall, ob die erstmalige Einkünfteerzielung personenbezogen oder gebäudebezogen anzuwenden ist.

(24) Nach dem Gesetzeswortlaut sind die fiktiven Anschaffungskosten dann anzusetzen, wenn das Grundstück erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Die Erläuterungen führen dazu aus, dass die Änderungen auf Grundstücke anzuwenden sein sollen, die nach dem 31. 12. 2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Dies entspricht der Inkrafttretensbestimmung in § 124b Z 227 EStG, die vorsieht, dass die Neuregelung auf Wirtschaftsgüter anzuwenden ist, die nach

dem 31. 12. 2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.

(25) Nach dem Gesetzeswortlaut bezieht sich der Umstand der erstmaligen Verwendung daher auf das Grundstück und nicht auf die Person. Für diese Auslegung spricht zudem auch eine systematische, historische und teleologische Interpretation.

(26) Die Altvermögenseigenschaft eines Grundstücks ist gem § 30 Abs 4 iVm Abs 1 EStG grundstücksbezogen zu sehen, weil die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, unter Einbeziehung der Umstände des Rechtsvorgängers zu beurteilen ist und unentgeltliche Übertragungsvorgänge zwischen der erstmaligen entgeltlichen Anschaffung und der Veräußerung unbeachtlich sind [...]. Bei unentgeltlicher Übertragung übernimmt der Rechtsnachfolger daher die Altvermögenseigenschaft des Grundstücks. Da fiktive Anschaffungskosten ausschließlich bei Altvermögen zum Ansatz kommen können, sind bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für solche vorliegen, demnach auch die Umstände des Rechtsvorgängers miteinzubeziehen.

(27) Die Erläuterungen geben an, dass die bisherige Möglichkeit des Ansatzes fiktiver Anschaffungskosten nunmehr auf Altgrundstücke beschränkt werden solle. Nach der davor geltenden Rechtslage war der Ansatz derselben nur dann möglich, wenn das Grundstück vom Steuerpflichtigen angeschafft und noch nicht zur Einkünfteerzielung genutzt worden war bzw allenfalls auch bei unentgeltlichem Erwerb mit vorheriger ausschließlicher privater Nutzung. Dass durch die Neuregelung eine Ausweitung zur bisherigen Rechtslage gewünscht war, ist den Erläuterungen nicht zu entnehmen; im Gegenteil lässt sich daraus ableiten, dass der Ansatz fiktiver Anschaffungskosten noch weiter eingeschränkt werden sollte.

(28) Wie schon zum Schenkungsmeldegesetz 2008 erläutert, diente die Einschränkung des Ansatzes fiktiver Anschaffungskosten der Verhinderung einer mehrmaligen Abschreibung eines Gebäudes. Würden bei einer erstmaligen Einkünfteerzielung mit einem zuvor vom Rechtsvorgänger vermieteten Gebäude die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden können, würde es zu einer mehrmaligen Abschreibung des Gebäudes kommen, was der Gesetzgeber gerade verhindern wollte.

(29) Zudem würde in einem solchen Fall der unentgeltliche Erwerber gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die das angeschaffte Gebäude nach anfänglicher Vermietung mit längerer Unterbrechung wieder vermieten, in unsystematischer Weise bevorzugt werden. Während nämlich die stillen Reserven im Gebäude, die zwischen den beiden Vermietungen entstehen, vom Steuerpflichtigen, der das Gebäude in der Vergangenheit entgeltlich erworben hat, nicht abgeschrieben werden können, weil keine erstmalige Vermietung vorliegt, könnten diese beim unent-

geltlichen Erwerber als AfA-Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Zusätzlich könnte das Gebäude in Höhe der bereits vom Rechtsvorgänger steuerlich verwerteten Anschaffungskosten doppelt abgeschrieben werden. Dass der Gesetzgeber den unentgeltlichen Erwerb derart privilegieren wollte, ist ihm nicht zusinnbar, zumal die Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 den Ansatz fiktiver Anschaffungskosten gerade auf auslaufende Ausnahmefälle beschränken wollte.

(30) § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG ist daher dahingehend auszulegen, dass es auf die erstmalige Verwendung zur Einkünfteerzielung des Grundstücks (bzw, da nur das Gebäude abgeschrieben wird, des Gebäudes) ankommt [...].

(31) Für den Revisionsfall bedeutet das Folgende:

(32) Das Grundstück wurde teilweise – wie insb aus der Revisionsbeantwortung hervorgeht – vom Bruder des Mitbeteiligten, dessen Rechtsnachfolger er (über die Kette an unentgeltlichen Erwerben) ist, zur Einkünfteerzielung genutzt, weshalb § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG nicht anwendbar ist.

(33) Ob im Revisionsfall § 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG gilt oder die lit b trotz des Umstands, dass der Rechtsvorgänger das Gebäude in einer anderen Einkunftsart genutzt hat und zudem keine nahtlos fortgesetzte Einkünfteerzielung vorlag, anwendbar sein könnte, kann im Revisionsfall dahingestellt bleiben, weil in beiden Fällen derselbe Wert als Abschreibungsbasis zur Anwendung kommt und der Mitbeteiligte diesen auch angesetzt hat.

(34) Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 30. 6. 2015, 2013/15/0169, zur Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 nämlich ausgesprochen, dass § 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG zwar vorsieht, dass der Abschreibung die tatsächlichen Anschaffungskosten zugrunde zu legen sind, bei einer vorherigen Entnahme aus dem Betriebsvermögen sich die AfA für eine der Entnahme nachfolgende außerbetriebliche Nutzung des Wirtschaftsgutes allerdings am Entnahmewert (Aufgabewert), der an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG) tritt, bemisst.

(35) Im Revisionsfall ist nach dem Tod des Bruders des Mitbeteiligten eine Betriebsaufgabe erfolgt. Da der Revisionswerber als Rechtsnachfolger [sic!] in die Rechtsstellung des Bruders eintritt, gilt auch für ihn statt den tatsächlichen historischen Anschaffungskosten der Aufgabewert (gemeiner Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe). Dies gilt sowohl für die lit a als auch für die lit b leg cit.

(36) Für die Frage der Anwendbarkeit des § 30 Abs 6 EStG bedeutet das:

(37) Ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten anstelle des Veräußerungserlöses gem § 30 Abs 6 lit a TS 1 EStG setzt voraus, dass bei dem Gebäude die AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG

von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen wurde. Dies liegt im Revisionsfall nicht vor. Die Bestimmung ist somit nicht anwendbar. Die Immobilienertragsteuer bemisst sich – da im Revisionsfall nicht strittig ist, dass Altvermögen vorliegt – nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG. [...]

Anmerkung

§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG idF vor dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, stellte für den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage im außerbetrieblichen Bereich generell auf vom Steuerpflichtigen früher angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter ab, die erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wurden. Mit dem AbgÄG 2012 wurde diese Regelung mit Inkrafttreten 1. 1. 2013 in § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG verankert und auf Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG eingeschränkt, die zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen waren (Altvermögen) und erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Für solche Grundstücke (Gebäude oder grundstücksgleiche Rechte; Grund und Boden ist mangels Abnutzbarkeit nicht betroffen) sind die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen. Nach den ErlRV zum AbgÄG 2012 (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 23, mit Hinweis auf die Korrespondenz zwischen fiktiven Anschaffungskosten und Teilwert) sollte damit die Gleichstellung mit der Bewertung von Einlagen im betrieblichen Bereich erreicht werden.

Wie der VwGH im vorliegenden Erkenntnis bestätigt, ist die Regelung gebäudebezogen auszuulegen. Für den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage ist daher eine Nutzung zur Einkünfteerzielung durch den veräußernden Steuerpflichtigen sowie durch seinen Rechtsvorgänger im Falle eines vorangehenden unentgeltlichen Erwerbs schädlich. Dies wird auch in der Literatur (siehe etwa Jakom/Ebner, EStG¹⁶ [2023] § 16 Rz 41) und in den EStR (siehe Rz 6432 und Rz 6433g EStR zur Rechtslage ab 1. 8. 2008 bis 31. 12. 2012) so gesehen. Unmaßgeblich ist dabei, ob es sich vorangehend um eine betriebliche oder außerbetriebliche Nutzung handelte. In Rz 32 hält der VwGH fest, dass das Grundstück im vorliegenden Fall teilweise vom unentgeltlichen Rechtsvorgänger zur Einkünfteerzielung genutzt wurde, „weshalb § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG nicht anwendbar ist“. Dies könnte zu dem Schluss veranlassen, dass auch eine bloß teilweise Nutzung des Gebäudes zur Einkünfteerzielung den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten zur Gänze ausschließt. Aus der Sachverhaltsbeschreibung geht nicht klar hervor, in welchem Ausmaß die betriebliche Nutzung erfolgte (in Rz 10 wird ausgeführt, dass diese das Erdgeschoss betraf). Sie legt aber nahe, dass das im Miteigentum (Hälfteeigentum) stehende Gebäude bloß anteilig dem Betriebsvermögen zuzurechnen war. In Bezug auf den dem

Steuerpflichtigen selbst seit 1992 gehörenden Anteil am Gebäude ist nach der Sachverhaltsdarstellung keine Nutzung zur Einkünfteerzielung erfolgt. Dieser Teil erfüllt daher die Voraussetzungen für den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gem § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG (siehe *Zorn*, VwGH: ImmoESt bei Gebäuden mit fiktiven Anschaffungskosten, RdW 2024, 286 [288]). Das Gesetz sieht für den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gem § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG kein Wahlrecht vor, diese sind vielmehr der Bemessung der AfA zugrunde zu legen. *Zorn* (RdW 2024, 286 [288]) interpretiert die Ausführungen des VwGH, wonach die fiktiven Anschaffungskosten im vorliegenden Fall nicht anzusetzen sind, dementsprechend so, dass sich diese nur auf den Hälfteanteil beziehen, der vom unentgeltlichen Rechtsvorgänger zur Erzielung betrieblicher Einkünfte genutzt wurde, weil sich auch das Revisionsvorbringen nur auf diesen Gebäudeteil bezog.

Bei vorangehender Nutzung zur Einkünfteerzielung sind nach der geltenden Rechtslage grundsätzlich die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Bei einem unentgeltlichen Erwerb ist die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen (gilt auch bei nicht durchgehender Vermietung, siehe *Jakom/Ebner*, EStG¹⁶, § 16 Rz 41). Im Falle einer betrieblichen Nutzung mit nachfolgender Entnahme tritt der Entnahmewert an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Nach Rz 6432 EStR bestehen keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, wenn bei einem unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbs erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt. Die EStR stellen hier darauf ab, dass die vorangehende Nutzung zur Einkünfteerzielung und die nachfolgende Vermietung durch unterschiedliche Steuerpflichtige erfolgen und dass das Grundstück unentgeltlich übertragen wurde. Im vorliegenden Fall lag zwischen Entnahme aus dem Betriebsvermögen (2007) und Vermietung (ab 1. 1. 2014) ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren, sodass die Zehnjahresfrist nicht näher thematisiert wurde. ME ist die Richtlinienmeinung mangels gesetzlicher Basis und im Hinblick auf die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die das Grundstück vorangehend außerhalb der Zehnjahresfrist selbst zur Einkünfteerzielung nutzten, abzulehnen. Auch die Erwägungen des VwGH im vorliegenden Erkenntnis stellen für den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten darauf ab, dass das Grundstück noch gar nicht zur Einkünfteerzielung genutzt wurde (siehe Rz 24 ff).

Der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gem § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG führt im Falle der Veräußerung des Grundstücks zu einer gespal-

tenen Betrachtungsweise. Auch hierfür – siehe schon weiter oben – stand nach den ErlRV zum AbgÄG 2012 (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 23) das Ziel der Gleichstellung mit dem betrieblichen Bereich im Vordergrund. Gem § 30 Abs 6 lit a EStG sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln. Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann die Einkünfteermittlung pauschal gem § 30 Abs 4 EStG erfolgen, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Einkünfteerzielung treten. Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind „regulär“ gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln, wobei anstelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Einkünfteerzielung treten. Der (zwingende) Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage führt daher ab dem Beginn der Einkünfteerzielung zu einem „Verlust der Altvermögenseigenschaft“ für neu anwachsende stille Reserven. Dies gilt allerdings im Sinne der gebäudebezogenen Betrachtung (siehe auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁶, § 30 Rz 83) nur für das Gebäude (für das die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden) und nicht für den Grund und Boden (siehe auch *Oberkleiner/Sulz*, Veräußerung einer erstmals vermieteten Immobilie des Altvermögens – Besteuerung bei gesplitteter Betrachtungsweise, SWK 8/2024, 440 [444 f]).

Legt der Steuerpflichtige der AfA entgegen § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG nicht die fiktiven Anschaffungskosten – sondern wie im vorliegenden Fall einen vereinfacht ermittelten Wert – zugrunde, stellt sich die Frage nach der Anwendung der Regelung des § 30 Abs 6 lit a EStG im Falle der Veräußerung (siehe dazu *Oberkleiner/Sulz*, SWK 8/2024, 440 [445 f]; *Zorn*, RdW 2024, 286 [289]). Das BFG (7. 6. 2022, RV/7100254/2022) setzte im Zuge der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses – allerdings fälschlicherweise für das gesamte Gebäude und nicht nur für den dem Steuerpflichtigen seit 1992 gehörenden Hälfteanteil – die erst nach dem Verkauf für den Zeitpunkt der Vermietung nachträglich nachgewiesenen fiktiven Anschaffungskosten und nicht den der AfA tatsächlich zugrunde gelegten Wert an. Damit setzte sich der VwGH allerdings nicht näher auseinander.

Im gegenständlichen Fall wurde das Gebäude bis 2007 teilweise (Erdgeschoss) zur Einkünfteerzielung genutzt. Im Zuge der Betriebsaufgabe wurde der Gebäudeteil entnommen. Die Bewertung erfolgte mit dem gemeinen Wert, der in der Folge an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten trat (siehe auch VwGH 30. 6. 2015, 2013/15/0169). Am 31. 3. 2012 war das Gebäude folglich keinem Betriebsvermögen zuzurechnen. Unstrittig war sohin die Altvermögenseigenschaft des Gebäudes. Der VwGH kommt in Rz 37 zum Ergebnis, dass die Einkünfte aus der Veräuße-

nung nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG (somit pauschal) zu ermitteln sind. Wörtlich genommen entspricht dies im vorliegenden Fall der ursprünglichen Vorgangsweise des Parteienvertreter, der die ImmoEST für das gesamte Gebäude pauschal auf Basis des Veräußerungserlöses ermittelte. *Zorn* (RdW 2024, 286 [288]) interpretiert – siehe schon weiter oben – auch diese Aussage einschränkend als „*allgemein formuliert*“ und bezieht sie nur auf den Hälfteanteil, der vom Rechtsvorgänger zur Erzielung betrieblicher Einkünfte genutzt wurde. Da für den zweiten Hälfteanteil, der nicht zur Einkünfteerzielung genutzt wurde, bei Beginn der Vermietung die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen gewesen wären, unterliegt dieser Teil in der Folge der gespaltenen Betrachtungsweise, wonach die Einkünfte für die Zeit vor der Vermietung auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten pauschal ermittelt werden können, während die Einkünfte ab dem Beginn der Einkünfteerzielung regulär gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln sind. Die steuerliche Behandlung des Gebäudes lässt sich wie in der Tabelle am Ende der Seite gezeigt darstellen.

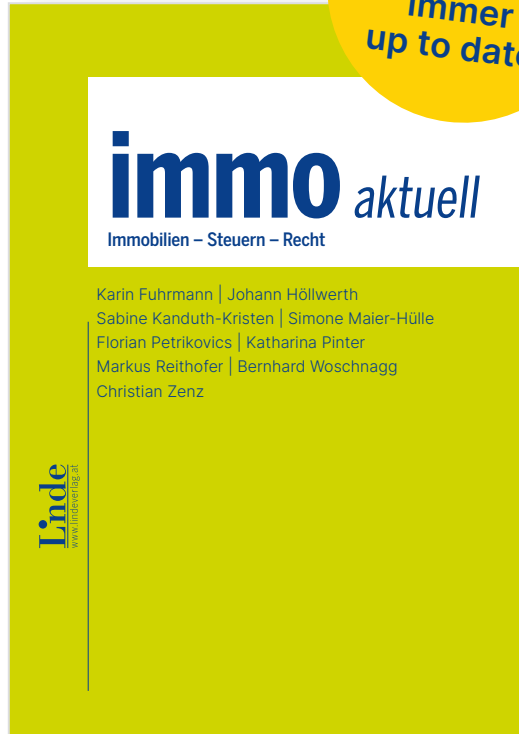
An der Altvermögenseigenschaft des zuvor betrieblich genutzten Gebäudeteils, der 2007 aus dem Betriebsvermögen entnommen wurde, zweifelt der VwGH nicht, weil das Gebäude infolge der Entnahme am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen war. Die im Betriebsvermögen angewachsenen stillen Reserven wurden durch die Entnahme (Bewertung im Jahr 2007 mit dem gemeinen Wert) realisiert. Von Interesse wäre, ob der VwGH diese Rechtsmeinung auch für die Einlage eines Gebäudes des Altvermögens nach dem 31. 3. 2012 mit nachfolgender Entnahme vertritt. Die Einlagebewertung erfolgt in diesem Fall gem § 6 Z 5 EStG zum Teilwert, die Entnahme war bis 30. 6. 2023 ebenfalls zum

Teilwert (bzw bei Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert) zu bewerten. Es kam somit zur Versteuerung der im Betriebsvermögen angewachsenen stillen Reserven anlässlich der Entnahme. Ab 1. 7. 2023 ist die Entnahme von sonderbesteuerten Gebäuden allerdings mit dem Buchwert anzusetzen, sie ist somit ohne Gewinnrealisierung möglich. Im Falle einer späteren Veräußerung wären die Wertsteigerungen bis zur Einlage grundsätzlich auf Basis des Teilwerts (Einlagewerts) pauschal zu ermitteln. Da im Veräußerungszeitpunkt infolge der Entnahme jedoch Privatvermögen vorliegt und zum 31. 3. 2012 keine Steuerhängigkeit gegeben war, wird in der Literatur vertreten, dass die pauschale Ermittlung gem § 30 Abs 4 EStG auf Basis des gesamten Veräußerungserlöses sowohl für Grund und Boden als auch für das Gebäude angewandt werden kann (siehe *Wachter*, Leitfaden ImmoEST [2020] 268; *Hirschler/Reinold* in *Büsser et al*, EStG [65. Lfg, 2017] § 4 Abs 3a Rz 167; siehe dazu auch *Kanduth-Kristen*, AbgÄG 2023: Gebäudeentnahme zum Buchwert, taxlex 2023, 258 [259 f]). Die pauschale Besteuerung deckt sämtliche Wertänderungen von der Anschaffung bis zur Veräußerung ab (siehe *Wachter*, Leitfaden ImmoEST, 269). Das BMF lehnt diese Ansicht allerdings in Rz 2635a EStR idF des Wartungserlasses 2024 ab und geht davon aus, dass die Einkünfte ab der Entnahme regulär gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln sind. Als Begründung führt *Schlager* (Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2024, SWK 10/2024, 486 [487 f]) an, dass die Altvermögenseigenschaft bei Einführung der Grundstücksbesteuerung für Gebäude jedenfalls mit den stillen Reserven bis zu deren Einlage in das Betriebsvermögen begrenzt werden sollte.

Sabine Kanduth-Kristen

	Hälfteanteil, der 2008 unentgeltlich erworben und vom Rechtsvorgänger betrieblich genutzt wurde	Hälfteanteil, der 1992 unentgeltlich erworben und nicht zur Einkünfteerzielung genutzt wurde
steuerverfangen per 31. 3. 2012	nein: Altvermögen	nein: Altvermögen
AfA-Basis ab Vermietung 2014	Entnahmewert (= gemeiner Wert) 2008	fiktive Anschaffungskosten 2014 ab Vermietungsbeginn
Veräußerungsüberschuss	pauschale Ermittlung gem § 30 Abs 4 EStG auf Basis des Veräußerungserlöses	<i>bis zur Vermietung</i> : pauschale Ermittlung gem § 30 Abs 4 EStG auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten <i>ab Vermietungsbeginn bis zur Veräußerung</i> : reguläre Ermittlung gem § 30 Abs 3 EStG (Veräußerungserlös minus fiktive Anschaffungskosten 2014 plus AfA)

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

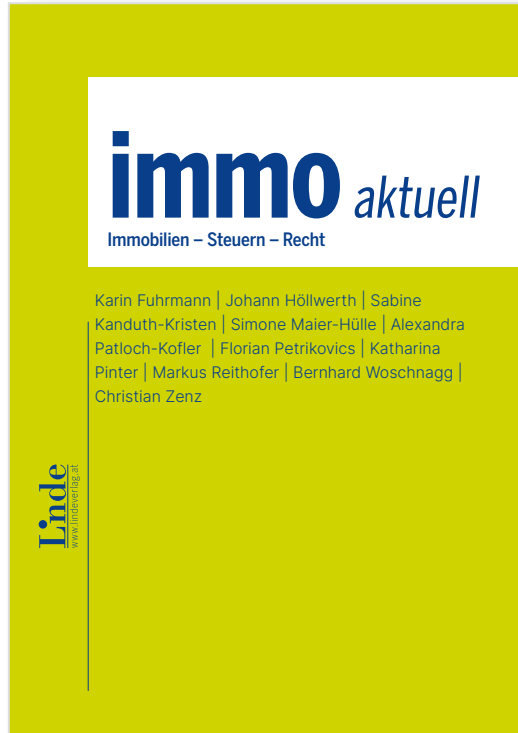
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 297,80** (statt € 372,30)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell