

# Aktuelle VwGH-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht

„Hügel-Seminar“ – Universität Wien, am 5. 6. 2024

Andrei Bodis / Alexandra Wild-Simhofer



## Überblick Rechtsprechung:

- VwGH 22.2.2024, Ra 2022/13/0086 – Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten
- VwGH 27.3.2024, Ro 2023/13/0018 – Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“
- VwGH 22.2.2024, Ra 2022/13/0091 – Hauptwohnsitzbefreiung – Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes
- VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020 – Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens
- VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0044

## Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten (1)

### Sachverhalt

- Ein Steuerpflichtiger veräußerte 2019 ein bebautes Grundstück.
  - Er war seit 1992 gemeinsam mit seinem Bruder Miteigentümer (je 50 %);
  - Bruder ist 2007 verstorben, die Mutter war Alleinerbin.
  - Diese verkaufte (Erbschafts Kauf) 2008 ihren Hälfteanteil unter FGR-Vorbehalt. Diese Abtretung wurde als gemischte Schenkung (= unentgeltlich) eingestuft.
- Ab 1.1.2014 wurde das Grundstück vermietet. Die AfA wurde von den fiktiven AK (iHv 220.000 €) ermittelt (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG).
- Finanzamt setzte die ImmoESt unter Anwendung des § 30 Abs 6 lit a EStG (gesplittet) fest.
- Der Steuerpflichtige wendete ein, die fiktiven AK seien unrichtig (zu niedrig), weil sie auf Werte aus dem Jahr 2008 zurückgehen würden (Verlassenschaftsabhandlung). Ein im Jahr 2020 neu erstelltes Gutachten ermittelte neue fiktive AK zum 1.1.2014 (sowie zum Verkaufszeitpunkt).

## Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten (2)

### BFG (teilw. Stattgabe, Abänderung)

- Grundstück sei am 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen und damit „Altvermögen“.
- Bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage am Beginn der Vermietung (1.1.2014) sei eine vereinfachte Berechnung angestellt worden: Der Liegenschaftswert für das Hälftgrundstück laut Nachlassinventar 2008 sei verdoppelt (267.000 €) und davon seien 20% Grundanteil ausgeschieden worden. Somit sei ein Gebäudewert und damit eine AfA-Basis von 213.600 € errechnet worden. Ein Wertgutachten sei im Jahr 2014 – offenbar aus Kostengründen – nicht erstellt worden.
- Eine Nutzung der Liegenschaft zur Einkunftserzielung habe in den zehn Jahren vor Vermietung (also seit 2004) weder durch ihn noch durch die Rechtsvorgänger stattgefunden.
- Es seien die im Gutachten aus 2020 – das nicht zu beanstanden sei – ermittelten fiktiven AK heranzuziehen.
- Daraus würden sich fiktive AK zum 1.1.2014 iHv rd. 430.000 € ergeben.

## Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten (3)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Das FA wendete ein, das Grundstück sei durch den verstorbenen Bruder des Steuerpflichtigen für betriebliche Zwecke (KfZ-Werkstätte und Schlosserei im Erdgeschoß) verwendet worden, womit keine erstmalige Nutzung zur Einkünfteerzielung gem § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG gegeben sei.
- Strittig ist im Revisionsfall, ob die erstmalige Einkünfteerzielung personenbezogen oder gebäudebezogen anzuwenden ist.
- **Ergebnis:** Historische und systematische Interpretation sprechen für gebäudebezogene Anknüpfung.

## Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten (4)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Durch das AbgÄG 2012 wurde für Neuvermögen der Ansatz der fiktiven AK generell ausgeschlossen. Solche Gebäude können nur nach der lit a mit den historischen AK angesetzt oder nach der lit b die Abschreibung des Rechtsvorgängers fortgesetzt werden.
- Für Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG hat der Gesetzgeber eine Ausnahme in der lit. c geschaffen, wonach die fiktiven AK dann anzusetzen sind, wenn das Grundstück erstmalig zur Einkünfteerzielung verwendet wird. Von der Bestimmung sind – da nur auf das Grundstück abgestellt wird – sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Erwerbe von Altvermögen erfasst.
- Nach dem Gesetzeswortlaut sind die fiktiven AK dann anzusetzen, wenn das Grundstück erstmalig 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 erstmalig 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 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.

## Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten (5)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Die Altvermögenseigenschaft gem § 30 Abs 4 iVm Abs 1 EStG ist 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 Grundstückes. Da fiktive AK ausschließlich bei Altvermögen zum Ansatz kommen können, sind bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für solche vorliegen, demnach auch die Umstände des Rechtsvorgängers miteinzubeziehen.
- Die Erläuterungen geben an, dass die bisherige Möglichkeit des Ansatzes fiktiver AK 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 AK noch weiter eingeschränkt werden sollte.

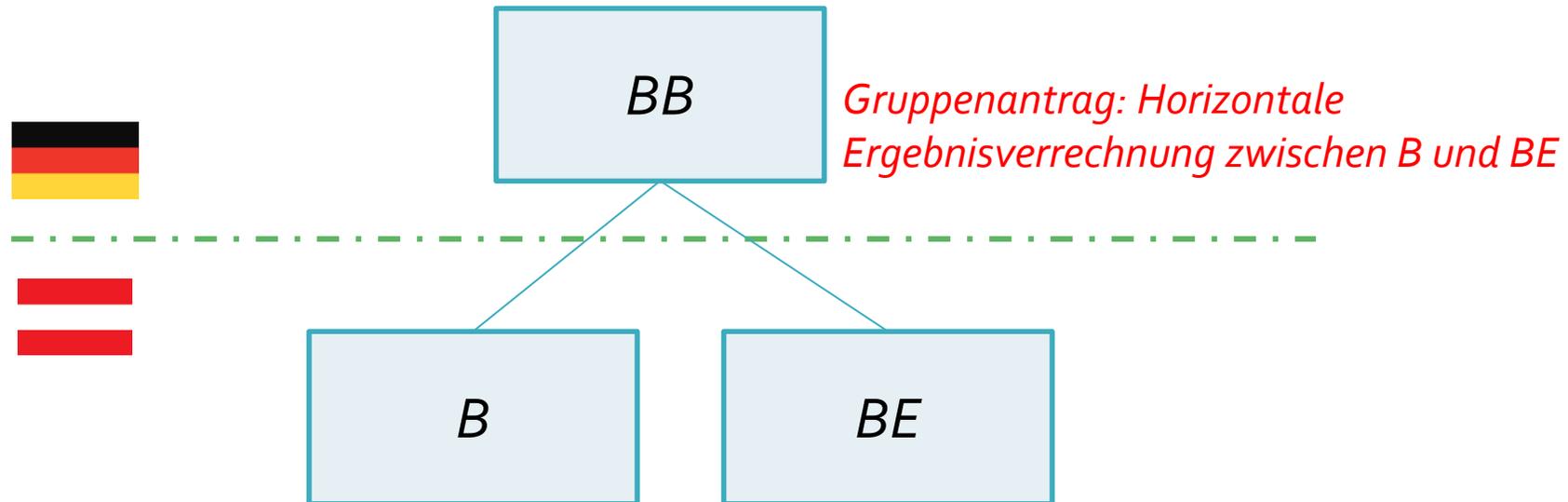
## Erstmalige Grundstücksvermietung und Ansatz fiktiver Anschaffungskosten (6)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG ist daher dahingehend auszulegen, dass es auf die erstmalige Verwendung zur Einkünfteerzielung des Grundstückes (bzw da nur das Gebäude abgeschrieben wird, des Gebäudes) ankommt. Im konkreten Fall bedeutet das:
- Das Grundstück wurde teilweise vom Bruder des Steuerpflichtigen, 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.
- Nach dem Tod des Bruders ist eine Betriebsaufgabe erfolgt. Da der Steuerpflichtige als Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Bruders eintritt, gilt auch für ihn statt den tatsächlichen historischen AK der Aufgabewert (gemeiner Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe). Dies gilt sowohl für die lit a als auch die lit b.
- Ein Ansatz der fiktiven AK anstelle des Veräußerungserlöses gem § 30 Abs 6 lit a 1. TS EStG setzt voraus, dass bei dem Gebäude die AfA gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG von den fiktiven AK bemessen wurde. Dies liegt im Revisionsfall nicht vor. Die Bestimmung ist somit nicht anwendbar.

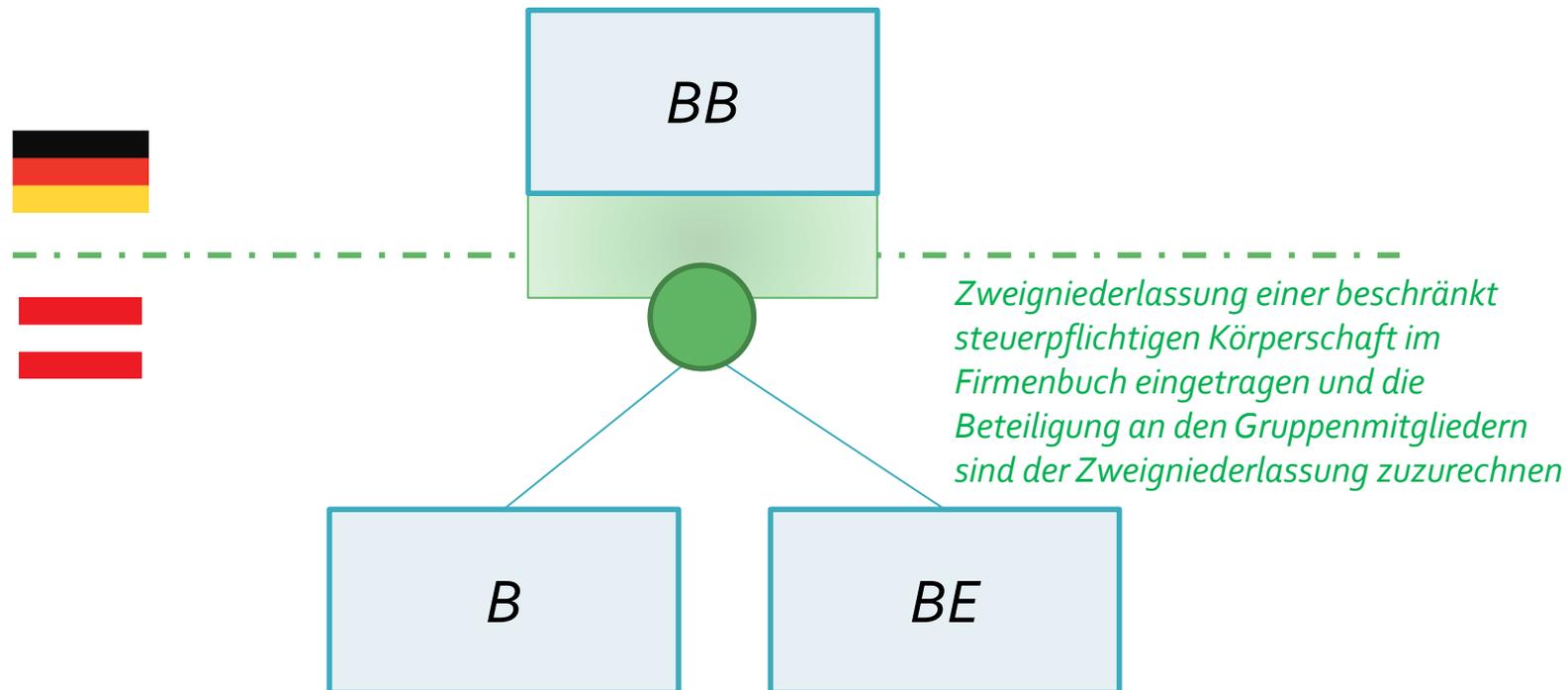
## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (1)

### Sachverhalt



## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (2)

### Rechtsgrundlage - § 9 Abs 3 KStG



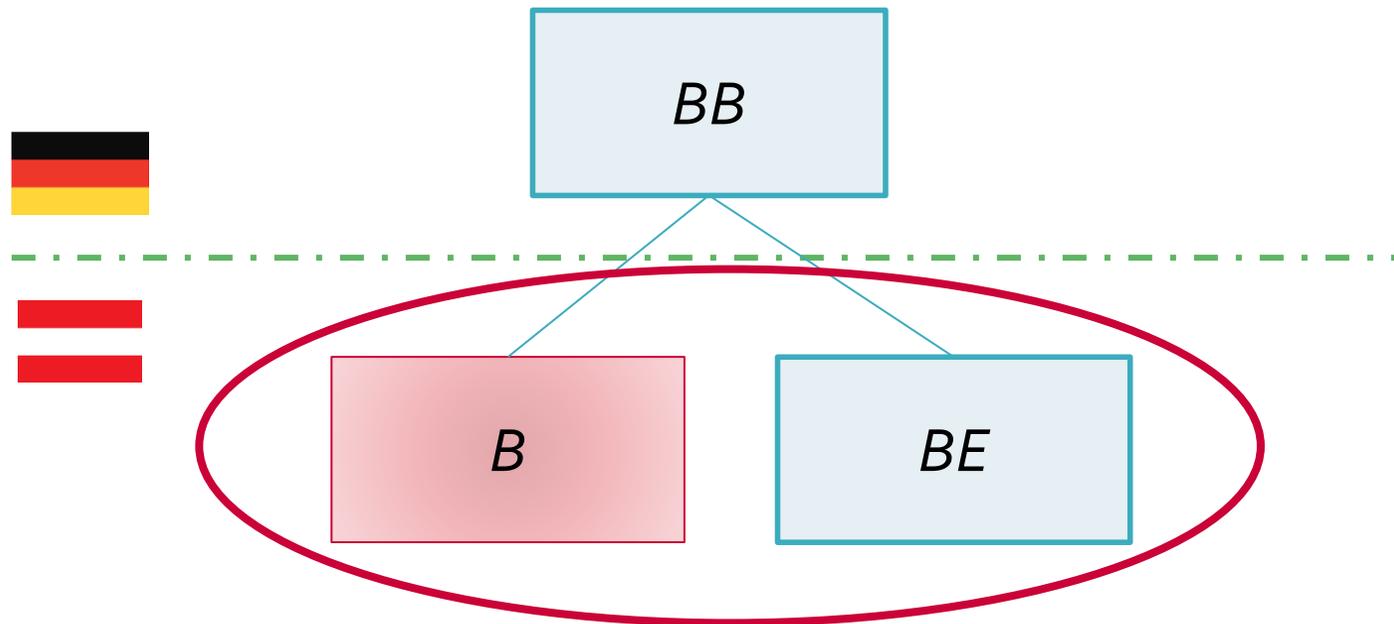
## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (3)

### Argumente des Steuerpflichtigen

- **Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit:** Ungleichbehandlung zwischen Gesellschaften, die durch eine im Inland ansässige Muttergesellschaft verbunden sind gegenüber Gesellschaften, die durch eine in einem anderen MGS ansässige Muttergesellschaft verbunden sind
- **Zweigniederlassung:** unverhältnismäßige und nicht zumutbare Erschwernis für nicht-österreichische EU-Körperschaften → freie Wahl des MGS, in dem Bündelung von Managementaufgaben bzw strategischen Überlegungen stattfinden sollen, wird untersagt
- **Keine Transferierung** des Ergebnisses nach Deutschland gewollt, nur **horizontale Verlustverrechnung**

## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (4)

BFG 31. 3. 2023, RV/7100758/2023 (Stattgabe, Abänderung)



## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (5)

### BFG 31. 3. 2023, RV/7100758/2023 (Stattgabe, Abänderung)

- Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung wirkt sich **beschränkend** auf die Aufnahme sowie die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit aus → Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit
- EuGH 12.6.2014, Rs *X AG ua*, C-40/13 sowie EuGH 14.5.2020, *B ua*, C-749/18
- inländische Zweigniederlassung verursacht einen deutlichen Mehraufwand in der Errichtung und in der laufenden **Administration** → Voraussetzung einer Zweigniederlassung weder geeignet noch verhältnismäßig
- nationale Bestimmung daher insoweit **unionsrechtswidrig**
- Anwendungsvorrang des Unionsrechts → geltungserhaltenden Reduktion
- gelindeste Eingriff: das von § 9 Abs 3 KStG statuierte Kriterium der Zweigniederlassung auszublenden (insb DBA-rechtliche Probleme)?
- Zweckmäßigkeit & Einfachheit: Beschränkung der Funktion der Muttergesellschaft auf jene eines bloßen **Referenzobjekts für die Möglichkeit zur Teilnahme an der Gruppe** → keine Zurechnung der Einzelergebnisse der Gruppenmitglieder
- **Zurechnung der Ergebnisse zu einem inländischen Gruppenmitglied** (im vorliegenden Fall zur namhaft gemachten *B*)

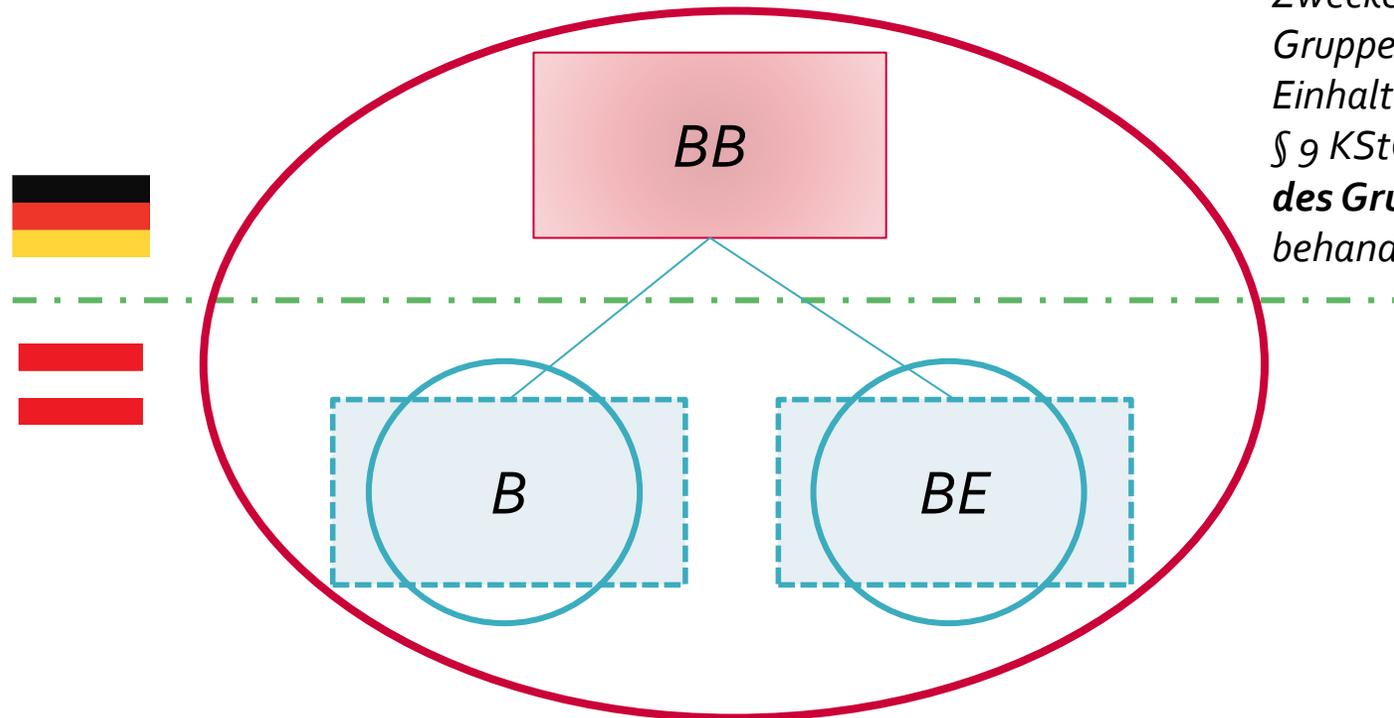
## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (6)

### Argumente der Amtsrevision

- Regelung **unionsrechtskonform**
- Voraussetzung: Beteiligung an den Gruppenmitgliedern müssen im Inland steuerhängig sein
  - Verhinderung einer **doppelten Verlustberücksichtigung** in der Gruppe: § 9 Abs 7 Satz 1 KStG (Verbot von TWAs in der Gruppe)
  - **Veräußerung** der Beteiligungen im Inland **steuerpflichtig**
- Gleichbehandlung setzt voraus, dass die neben den steuerlichen Vorteilen der Gruppenbesteuerung auch die damit verbundenen steuerlichen Nachteile (Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen auf Gruppenmitglieder und Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen der Beteiligungen) in Kauf zu nehmen sind
- EuGH-Rsp nicht auf österreichische Gruppenbesteuerung übertragbar
- **Ausmaß der Verdrängungswirkung:** Vermischung der Gruppenmitglieds- und Gruppenträgerfunktion missachtet die vom Gesetzgeber grundsätzlich getroffenen Wertungsentscheidungen
  - insb iZm Ergebnisermittlung (Vor- und Außengruppenverluste)
  - Zurechnung an BB (Muttergesellschaft)

## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (7)

Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)



*österreichischen  
Gruppenmitglieder sind für  
Zwecke der  
Gruppenbesteuerung und unter  
Einhaltung der Vorgaben des  
§ 9 KStG als **Betriebsstätten  
des Gruppenträgers** zu  
behandeln*

## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (8)

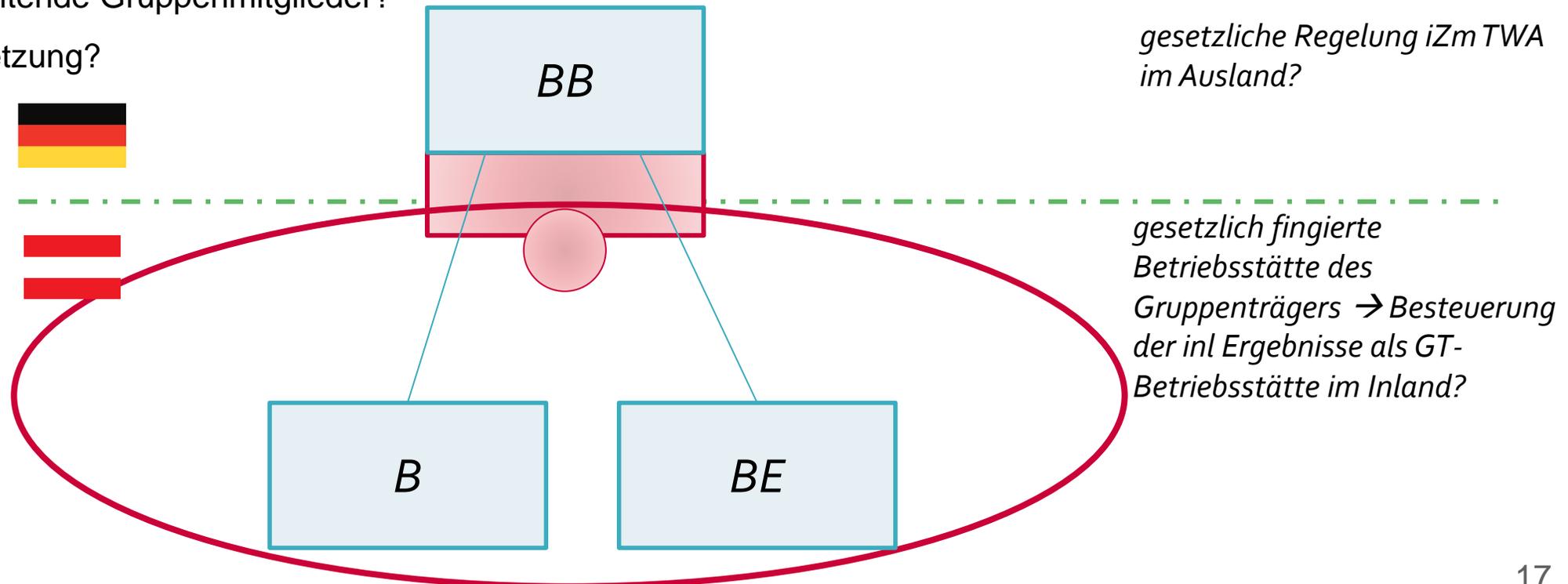
### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Beschränkung der Niederlassungsfreiheit
- **Mitgliedstaaten dürfen aber Maßnahmen zur Verhinderung einer doppelten Verlustverwertung ergreifen, müssen dabei aber den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahren**
- „potenzielle Teilwertabschreibung“ auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht ausreichend → Verlust muss nicht notwendigerweise zu einer Teilwertabschreibung in gleicher Höhe führen
- gesetzliche Regelung, die eine doppelte Verlustverwertung in solchen Fällen verhindert, **wäre gelinderes Mittel**
- Es ist jene Lösung anzuwenden, mit der materiell am wenigsten in nationales Recht eingegriffen wird
  - **Ergebniszurechnung an Schwestergesellschaft ist unzulässig**
- nach dem **Ziel der Gruppenbesteuerung**, werden GM steuerlich so ähnlich wie Betriebsstätten behandelt:
  - Muttergesellschaft ist GT
  - **Tochtergesellschaften werden wie Betriebsstätten** der Gruppenträgerin behandelt (unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG) → daher auch **Besteuerungsrecht im Inland**
  - Verlustüberhänge = vortragsfähiger Verlust des ausländischen GT

## Zulässigkeit der Bildung einer „Schwesterngruppe“ (9)

### Offene Fragestellungen und legislativer Handlungsbedarf (fiktive Gruppenträgerbetriebsstätte?)?

- Umgang mit komplexeren Strukturen mit zahlreichen beteiligten Gruppenmitgliedern?
- Behandlung von abweichenden Wirtschaftsjahren?
- vermögensverwaltende Gruppenmitglieder?
- technische Umsetzung?



## Hauptwohnsitzbefreiung – Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (1)

### Sachverhalt

- Ein Steuerpflichtiger veräußerte im Juni 2014 zwei Grundstücke:
  - EZ 1 mit Grst.Nr. 1 (233 m<sup>2</sup> reine Baufläche; Wohnhaus) und Grst.Nr. 2 (L&F; Betriebsgebäude)
  - EZ 2 (L&F)
  - Insgesamt ca. 26.300 m<sup>2</sup> mit 270 €/m<sup>2</sup> = 7,1 Mio €
- Er ließ sich vom Verkäufer die fortgesetzte prekaristische Nutzung der veräußerten Grundstücke einräumen; zur Sicherung der Rückgabeverpflichtung wurde ein gerichtlicher Räumungsvergleich zum 31.12.2017 abgeschlossen.
- Im September 2014 hat er ein neues Grundstück gekauft (46.600 m<sup>2</sup>) und im Mai 2015 (Baubewilligung September 2015) mit Baumaßnahmen (Wohnhaus, Betriebsgebäude) begonnen. Alter Hauptwohnsitz wurde im Mai 2017 aufgegeben.
- Der Steuerpflichtige begehrte 10 % des gesamten Veräußerungserlöses als von der HWSB erfasst anzusehen.
- FA versagte die HWSB: kein kausaler Zusammenhang zwischen tatsächlicher Wohnsitzverlegung und der Grundstücksveräußerung.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (2)

### BFG (teilw. Stattgabe, Abänderung)

- Zwischen der Veräußerung der Liegenschaft Anfang Juni 2014 und dem Aufgeben des Hauptwohnsitzes Ende Mai 2017 liege ein Zeitraum von 3 Jahren.
- Dass es sich sowohl beim Grundstücksverkauf als auch beim nachfolgenden Grundstücksankauf (beides innerhalb von Wien) um keine gewöhnlichen/üblichen Grundstückstransaktionen gehandelt habe, bedürfe im Hinblick auf a) die Größe der Grundstücke, b) deren Bebauung mit privat und betrieblich genutzten Gebäuden und c) unter Bedachtnahme auf deren Lage keiner weiteren Ausführungen.
- Ein Zusammenhang zwischen der Veräußerung des alten Wohnsitzes und der Schaffung des neuen Wohnsitzes sei als gegeben und die Frist zwischen der Veräußerung und der Aufgabe des alten Hauptwohnsitzes aufgrund der, besonderen Umstände des Einzelfalles für angemessen zu erachten.
- Befreit seien nur  $1.000 \text{ m}^2 \times \text{€ } 270,00/\text{m}^2 = \text{€ } 270.000$ .

## Hauptwohnsitzbefreiung – Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (3)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Verweis auf VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006
  - dem Veräußerer ist für die Adaptierung bzw. Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes eine angemessene Frist einzuräumen, um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gerecht zu werden. Steht bei der Veräußerung die Absicht, den 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, auch über ein Jahr hinausgehen.
  - Im damaligen Fall hatte der Veräußerer das für den neuen Hauptwohnsitz erforderliche Grundstück bereits vor der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes angeschafft. Die Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes wurde nach Maßgabe der finanziellen und rechtlichen Möglichkeiten nachdrücklich betrieben. Nur aufgrund von Verzögerungen, die der Veräußerer nicht zu vertreten hatte, war es nicht gelungen, binnen eines Jahres nach Abschluss des Kaufvertrages den neuen Hauptwohnsitz zu errichten.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (4)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Die HWSB knüpft als Voraussetzung daran an, dass der Hauptwohnsitz am veräußerten Grundstück aufgegeben wird. Auch wenn die Regelung den Zweck verfolgt, für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes den Veräußerungserlös ungeschmälert zur Verfügung zu haben, bedeutet dies nicht, dass jede Hauptwohnsitzaufgabe in der Zukunft (nach der Veräußerung) bereits die Befreiungsbestimmung erfüllt.
- Vorliegend hat sich der Veräußerer im Vertrag ein dreieinhalb Jahre andauerndes „Prekarium“ ausbedungen, wodurch der Hauptwohnsitz vertraglich abgesichert noch weiterhin in dem veräußerten Gebäude beibehalten werden konnte. Eine Liegenschaft für die Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes wurde erst Monate nach der Veräußerung erworben; erst ca. ein Jahr nach der Veräußerung ist die Bauanzeige erfolgt.
- Dafür, dass für diese Zeiträume Verzögerungen, die nicht in der Sphäre des Veräußerers gelegen sind, verantwortlich wären, gibt es keine Anhaltspunkte in den Feststellungen des BFG. Der Revisionsfall ist somit nicht mit dem zitierten vergleichbar.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (5)

### Erkenntnis des VwGH (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rw.)

- Eine Begründung dafür, wieso die Lage bzw. Größe des Grundstücks oder deren Bebauung mit privat und betrieblich genutzten Gebäuden besondere Umstände begründen würden, die einen Zeitraum von drei Jahren als angemessene Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes begründen könnten, bleibt das BFG schuldig.
- Der Veräußerer hat sich für dreieinhalb Jahre ein „Prekarium“ ausbedungen, was dafür spricht, dass er bereits bei der Veräußerung die Absicht hatte, den Hauptwohnsitz für einen längeren Zeitraum nicht aufzugeben. Eine von vorneherein angestrebte derart lange Frist kann nicht ohne weiteres als angemessen beurteilt werden.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 1 (1)

### Sachverhalt

- Ein Ehepaar erwarb 2002 eine Liegenschaft und nutzten diese als Hauptwohnsitz.
  - repräsentatives Eigenheim (480 m<sup>2</sup>)
  - Garten (Bauland) mit 3.637 m<sup>2</sup>, Swimmingpool und Nebengebäude (ehemaliger Stall, Badehaus etc.)
- Im Oktober 2013 wurde die Liegenschaft samt einer angrenzenden Grundfläche von 38.885 m<sup>2</sup> um rd. 7,6 Mio € verkauft.
- Bei der ImmoESt-Selbstberechnung wurde die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht.
  - Der auf die Gebäude und auf den Grund und Boden im Ausmaß von 3.637 m<sup>2</sup> entfallende Kaufpreisanteil wurde steuerfrei belassen.
- Das Finanzamt erkannte die Hauptwohnsitzbefreiung nur für 1.000 m<sup>2</sup> an; üblicherweise seien nur so viel als Bauplatz erforderlich.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 1 (2)

### BFG (Abweisung)

- Verweis auf VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025
  - Grund und Boden sei nur in jenem Ausmaß dem begünstigten Eigenheim zuzuordnen, das üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei. Die Beurteilung welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei erfolge nach der Verkehrsauffassung.
- Das Wort „üblicherweise“ indiziere, dass nicht auf den konkreten Einzelfall (Bauplatz) abzustellen, sondern von einer typisierenden Betrachtung auszugehen sei. Dies sei auch daraus ableitbar, dass sich der VwGH im angeführten Erkenntnis mit den Ausführungen des BFG zur in Geltung stehenden Bauordnung nicht auseinandergesetzt habe.
- Der vom Finanzamt vertretene Standpunkt, für einen Bauplatz sei üblicherweise eine Grundfläche von 1.000 m<sup>2</sup> erforderlich, habe jedenfalls die Praktikabilität auf seiner Seite. Auch im Revisionsfall werde eine Fläche von 1.000 m<sup>2</sup> als ausreichend erachtet.
- Ordentliche Revision zugelassen: Offen sei, ob von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen oder konkret auf die Verhältnisse vor Ort einzugehen sei.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 1 (3)

### Erkenntnis des VwGH (Abweisung der Parteirevision)

- Die Revision bringt vor es stelle sich die Frage, ob die Formulierung, „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ bundesweit einheitlich oder – abhängig von der Region sowie den lokalen Bebauungsbestimmungen – unterschiedlich zu verstehen sei sowie, ob die Grundfläche von der Größe des befreiten Gebäudes abhängig sei. Da Grund und Boden begrenzt sei und mit der steigenden Anzahl von Gebäuden immer kleiner werde, stelle sich zudem die Frage, auf welchen Zeitpunkt sich die Wortfolge „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ beziehe.
- Der VwGH leitete aus den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 im Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, ab, dass der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG (in Bezug auf Grund und Boden) eine größenmäßige Beschränkung zu entnehmen ist. Eine Limitierung ist auch erforderlich, weil sich die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus dem im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt und einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten soll.
- Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG ist dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich ist. Es kommt daher nicht entscheidend auf die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstücks an. Das Wort „üblicherweise“ indiziert vielmehr – wie vom BFG zutreffend erkannt – eine typisierende Betrachtung, die sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung an Durchschnittswerten zu orientieren hat.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 1 (4)

### Erkenntnis des VwGH (Abweisung der Parteirevision)

- Im Geltungsbereich des EStG 1972 hat die Verwaltungspraxis in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH zur Arbeiterwohnstätte zunächst eine Bauplatzgröße von 500 m<sup>2</sup> als angemessen angesehen. Nachdem die Nutzflächenbegrenzung bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen weggefallen ist (bei den Sonderausgaben; mit dem AbgÄG 1980), hat es das Ausmaß einer generell üblichen Bauparzelle mit 1.000 m<sup>2</sup> angenommen.
- Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung ist ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> typischerweise nach wie vor als ausreichend anzusehen, zumal Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze – worauf auch in der Revision zutreffend hingewiesen wird – mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden.
- Das Finanzamt und ihm folgend das BFG gingen davon aus, dass dem Revisionswerber die Steuerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG für eine Grundstücksfläche von 1.000 m<sup>2</sup> zustehe. Dass der Revisionswerber dadurch in seinen Rechten verletzt worden wäre, ist für den VwGH nicht erkennbar und wird auch in der Revision nicht nachvollziehbar dargetan.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 2 (1)

### Sachverhalt

- Ein Steuerpflichtiger erwarb 2009 eine unbebaute Liegenschaft EZ ABC (2.334 m<sup>2</sup>).
  - im selben Jahr Teilung in zwei Parzellen Grst. 1 (1.470 m<sup>2</sup>) und Grst. 2 (864 m<sup>2</sup>)
  - 2010 Kauf eines weiteren angrenzenden Grundstücks (178 m<sup>2</sup>) und Vereinigung mit der EZ ABC
  - Gesamtfläche EZ ABC 2.512 m<sup>2</sup>
- 2010 Baugenehmigung für Wohnhaus und Garage, Tiefgarage und Autoabstellplatz (verbaute Fläche 509 m<sup>2</sup>) sowie für ein Gästehaus (verbaute Fläche 202 m<sup>2</sup>). Bauführung wurde 2012 abgeschlossen und der Hauptwohnsitz begründet.
- 2015 wurde die Liegenschaft um 21 Mio € verkauft; laut Kaufvertrag entfielen 17,2 Mio € auf Gebäude und 3,8 Mio € auf Grund und Boden.
- Bei der ImmoESt-Selbstberechnung wurde die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht.
  - Für das Gästehaus wurde die Herstellerbefreiung geltend gemacht.
  - Die mit dem Gästehaus bebaute Grundfläche (202 m<sup>2</sup>) wurde als steuerpflichtig behandelt (somit 2.309 m<sup>2</sup> steuerfrei).

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 2 (2)

### Sachverhalt

- Das Finanzamt erkannte die Hauptwohnsitzbefreiung nur für 1.000 m<sup>2</sup> an; üblicherweise seien nur so viel als Bauplatz erforderlich.
- Die Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude wurde nicht anerkannt.
  - Anwendung der Verhältnismethode: Verkehrswert des Grund und Bodens wurde anhand eines vom Steuerpflichtigen vorgelegten Sachverständigengutachtens zum Stichtag des Kaufvertrags mit 3,8 Mio € angesetzt. Verkehrswert des Gebäudes wurde in Höhe der Herstellungskosten von 8 Mio € geschätzt (§ 184 BAO).
  - Daraus ergebe sich ein Verhältnis von 32,38 % (6,8 Mio €) für Grund und Boden zu 67,62 % (14,2 Mio €) für die Gebäude.
- Der auf die Gebäude entfallende Kaufpreisanteil blieb steuerfrei. Von der gesamten übertragenen Grundfläche (2.512 m<sup>2</sup>) wurden 1.000 m<sup>2</sup> (40 %) als unter die Hauptwohnsitzbefreiung fallend eingestuft. Von dem für Grund und Boden errechneten Kaufpreisanteil (6,8 Mio €) wurden somit 4,1 Mio € (60 %) als steuerpflichtig behandelt.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 2 (3)

### BFG (Abänderung, in der Sache Abweisung)

- Verweis auf VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025
  - Dem begünstigten Eigenheim sei Grund und Boden in jenem Ausmaß zuzuordnen, das nach der Verkehrsauffassung „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“, was wohl keinesfalls mehr als 1.000 m<sup>2</sup> sei.
  - Es sei nicht nur auf den tatsächlich bebaubaren Teil der Parzelle abzustellen.
  - Auf die durchschnittliche Größe der umliegenden Grundstücke komme es nicht an.
- Aufteilung sei nach der Methode des Sachwertverhältnisses vorzunehmen;
  - die Veräußerung der Liegenschaft sei zu einem Gesamtkaufpreis erfolgt, der die Sachwerte (von Grund und Gebäude samt Inventar) erheblich überschritten habe, womit die „Differenzmethode“ nicht zulässig gewesen sei.
- Ordentliche Revision zugelassen: Offen sei, wie die „üblicherweise als Bauplatz erforderliche“ Grundstücksfläche zu ermitteln sei.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 2 (4)

### Erkenntnis des VwGH (Abweisung der Parteirevision)

- Verweis auf VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020
  - Es ist nicht erkennbar, dass der Revisionswerber durch die Begrenzung des von der Befreiungsbestimmung erfassten Grund und Bodens in seinen Rechten verletzt worden wäre, zumal er sogar selbst zugestanden hat, dass der Teil der Parzelle, der wirklich als Bauplatz habe verwendet werden können, nicht größer als 1.000 m<sup>2</sup> gewesen sei, und die tatsächlich bebaute Fläche auf dem Grundstück 1 nach den Feststellungen des BFG 509,10 m<sup>2</sup> betragen habe.
- Kaufpreisaufteilung:
  - Nach ständiger Rechtsprechung ist die Aufteilung des (Ver)Kaufspreises einer bebauten Liegenschaft grundsätzlich nach der Methode des Sachwertverhältnisses vorzunehmen, wobei jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist.
  - Die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt wird, kann demgegenüber nur dann zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen, wenn der Wert von Grund und Boden (unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht.

## Hauptwohnsitzbefreiung – Umfang des erfassten Grund und Bodens – Fall 2 (5)

### Erkenntnis des VwGH (Abweisung der Parteirevision)

- Kaufpreisaufteilung:
  - Durch die wechselseitige Wertbeeinflussung von Liegenschaft und Bebauung eignet sich die Sachwertmethode im Allgemeinen besser, um eine adäquate Aufteilung des (Ver)Kaufpreises und seine Zuordnung im Hinblick auf die Hauptwohnsitzbefreiung vorzunehmen, weshalb ihr – wenn dem nicht Ermittlungshindernisse entgegen stehen – der Vorzug zu geben ist.
  - Die von der Revision ins Treffen geführten Argumente sprechen nicht gegen die Anwendung der Sachwertmethode.
  - Es trifft nicht zu, dass der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin besteht, „*dem veräußernden Liegenschaftseigentümer zu ermöglichen, mit dem Veräußerungserlös einen anderen (mit dem bisherigen Wohnsitz vergleichbaren) Hauptwohnsitz erwerben zu können*“, weil eine solche Betrachtung die im Gesetzeszweck angelegte Beschränkung auf übliche Baugrundstücke ausblendet.
  - Der Vergleich mit der Entnahme aus einer Körperschaft ist unpassend, weil die Entnahmebewertung einen völlig anderen Regelungszweck verfolgt. Sie soll bei Entnahme einer bebauten Liegenschaft deren Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung in die Privatsphäre in seiner Gesamtheit abbilden. Demgegenüber dient die Aufteilung des Verkaufspreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits im gegebenen Zusammenhang der Abgrenzung einer auf eine (größere) bebaute Liegenschaft nur teilweise anwendbaren Steuerbefreiung und der Zuordnung des erzielten Gesamtpreises auf den steuerbefreiten und den nicht-steuerbefreiten Bereich.

# Aktuelle VwGH-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht

## Viel Erfolg!

