

# Real Estate Tax Short Cuts

Aktuelle Steuerinformationen  
im Sektor Real Estate für  
Österreich von EY

## Real Estate Tax Update

### Inhalt

- 01 Anhebung der GrESt bei Share Deals?
- 02 Begutachtungsentwurf Gebührenrichtlinien
- 03 EuGH zur USt Befreiung für Sondervermögen
- 04 BFG: Umwidmungskosten einer bebauten Grundstücks sind kein eigenständiges Wirtschaftsgut
- 05 VwGH zur Wohnraumüberlassung durch eine GmbH
- 06 BFG zur bestimmten Vertragsdauer trotz Kündigungsmöglichkeit und Präsentationsrecht
- 07 VwGH zum Vorbehaltstrichtgenuss und Substanzabgeltung
- 08 BFG Photovoltaikanlagen als Betriebe gewerblicher Art
- 09 BFG zur sofortigen Abzugsfähigkeit von Geldschaffungskosten

### Anhebung der GrESt bei Share Deals?

#### Hintergrund

Im Rahmen der Koalitionsverhandlungen zwischen FPÖ und ÖVP wurde ein Maßnahmenpaket zur Vermeidung eines EU-Defizitverfahrens vorgestellt. Inhalt dieses Pakets ist unter anderem eine „Schließung von Schlupflöchern bei Share Deals“. Mit dieser Maßnahme sollen jährliche Mehreinnahmen von 50 Mio EUR generiert werden.

#### Aktuelle Rechtslage

Aktuell sind Share Deals aus grunderwerbssteuerlicher Sicht aus zwei Gründen gegenüber entgeltlichen Asset Deals begünstigt. Einerseits ist auf Share Deals ein Steuersatz von 0,5 % anwendbar, wohingegen bei einem (entgeltlichen) Asset Deal idR eine Grunderwerbssteuer von 3,5 % anfällt. Andererseits ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbssteuer bei einem Share Deal, der idR günstigere Grundstückswert iSd Grundstückswert-Verordnung. Bei einem Asset Deal wird aber idR auf den Wert der Gegenleistung (Kaufpreis) abgestellt.

#### Mögliche Anpassung

Die aktuelle mediale Berichterstattung geht im Rahmen der Anpassung der grunderwerbssteuerlichen Behandlung von Share Deals von einer Erhöhung des Steuersatzes und/oder der Bemessungsgrundlage aus. Wir halten Sie jedenfalls über die aktuelle Entwicklung am Laufenden.



The better the question.  
The better the answer.  
The better the world works.



Shape the future  
with confidence

# Begutachtungsentwurf GebR 2025 - Wesentliche Änderungen der Gebührenrichtlinien

Begutachtungsentwurf GebR  
2025 - Wesentliche  
Änderungen der  
Gebührenrichtlinien)

Mit dem Inkrafttreten der Gebührenrichtlinien 2025 setzt die Finanzverwaltung einen wichtigen Schritt zur Klärung von Zweifelsfragen und Auslegungsproblemen von allgemeiner Bedeutung. Die neuen Richtlinien sollen eine einheitliche Anwendung des geltenden Gebührengesetzes sicherstellen und dienen als umfassendes Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und betriebliche Praxis.

Eine Änderung betrifft die Gebührenbefreiung gemäß 15 (3) GebG. Nach Rz 1042 GebR 2025 werden nun Kriterien festgelegt, die gegen ein einheitliches Rechtsgeschäft und damit gegen die gänzliche Befreiung dieses Rechtsgeschäftes sprechen. Demnach gelten getrennt abgeschlossene Verträge als Einheit, wenn durch die Parteien eine einheitliche Regelung beabsichtigt ist und ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht. Beispielsweise ist von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn eine Schenkung einer Liegenschaft gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft und die Einräumung des Fruchtgenussrechtes wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA erfolgt.

Im Bereich der Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG werden im Hinblick auf die jüngste VwGH-Rechtsprechung Aussagen zur Abgrenzung von bestimmter und unbestimmter Dauer getroffen, insbesondere in Bezug auf die Vereinbarung von Kündigungsgründen nach § 30 (2) MRG (siehe Rz 1327 ff GebR 2025) und vertraglich eingeräumter Präsentations- oder Weitergaberechte (siehe Rz 1338 ff GebR 2025).

Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 (2) MRG führt bei der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten grundsätzlich zu keiner unbestimmten Dauer, da sowohl der Eintritt der Kündigungsgründe als auch die Ausübung der Kündigungsrechte unwahrscheinlich ist.

Für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Kündigungsgründe ist zudem darauf abzustellen, ob der Bestandgeber im Einzelfall auf den Eintritt Einfluss nehmen kann. Ist die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Kündigungsgründe nur vom Verhalten des Bestandnehmers abhängig (zB Verzug der Zahlung des Mietzinses, regelmäßige Verwendung der vermieteten Räumlichkeiten nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung) und kann der Bestandgeber auf den Eintritt keinen Einfluss nehmen, so führt die Vereinbarung derartiger Kündigungsgründe zu keiner unbestimmten Dauer des Vertrages.

Bei einem Präsentationsrecht, welches in der Regel eine unbestimmte Vertragsdauer bewirkt, ist die Wahrscheinlichkeit der Ausübung im Einzelfall zu prüfen. Führen Beschränkungen hinsichtlich der Auswahl des präsentierten Vertragspartners (zB Sitz, Bonität, Pachtzweck) dazu, dass die Wahrscheinlichkeit der Ausübung des Präsentationsrechtes gering ist, liegt keine unbestimmte Vertragsdauer aufgrund eines Präsentationsrechtes vor. Wird von einem Präsentationsrecht Gebrauch gemacht und schließt der Präsentierte mit

## Real Estate Update

dem verbleibenden Vertragspartner einen neuen Bestandvertrag, unterliegt dieser der Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 GebG.

Die Ausübung eines Weitergaberechtes hingegen führt zu keiner Auflösung des ursprünglichen Bestandvertrages. Das ursprüngliche Bestandverhältnis wird nach Ausübung des Weitergaberechtes mit dem neuen Bestandnehmer fortgesetzt, sodass die Vereinbarung des Weitergaberechtes keine Auswirkung auf die ursprünglich vereinbarte Bestandvertragsdauer hat. Die Vereinbarung eines Weitergaberechtes führt nicht zu einer unbestimmten Vertragsdauer.

Für die Beurteilung, ob ein Präsentations- oder Weitergaberecht vorliegt, ist der Inhalt des Rechtes, und nicht seine Bezeichnung maßgeblich. Die GebR 2025 beinhalten Kriterien, welche für ein Weitergaberecht sprechen, auch wenn dieses im Vertrag als Präsentationsrecht bezeichnet wird (zB der Bestandgeber ist verpflichtet, einen Vertrag mit demselben Inhalt und denselben Konditionen abzuschließen).

Weiters wird im Hinblick auf die jüngste VwGH-Rechtsprechung die Wohnraumbefreiung bei der Bestandsvertragsgebühr nach § 33 TP 5 (4) Z 1 GebG präzisiert (siehe Rz 1254 ff GebR 2025). Es wird klargestellt, dass die Befreiung nur für Verträge über die Miete von Wohnräumen, nicht jedoch für Pachtverträge gilt. Maßgeblich für die Abgrenzung zwischen Miet- und Pachtvertrag ist die vertragliche Zweckbestimmung in der Vertragsurkunde und die Betriebspflicht. Wird zB ein Bestandvertrag über ein Gebäude abgeschlossen, dass künftig durch den Bestandnehmer als Hotel genutzt werden soll, geht die vertragliche Zweckbestimmung über den bloßen Gebrauch des Bestandobjektes hinaus. In diesem Fall liegt ein Pachtvertrag vor, da Zweck des Bestandvertrages die Nutzung als Hotel und damit die Fruchtziehung ist.

Nicht maßgeblich für die Inanspruchnahme der Wohnraumbefreiung ist die Dauer des Bestandverhältnisses. Sowohl ein langfristiger (Wohnungs-)Mietvertrag als auch ein kurzfristiges Bestandverhältnis (zB ein Mietvertrag über ein Hotelzimmer oder eine Ferienwohnung) kann als Miete von Wohnraum angesehen werden.

Für die Beurteilung, ob Wohnzwecke vorliegen, ist die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes maßgeblich. Die bloß theoretische Nutzbarkeit eines Bestandobjektes als Wohnraum allein bestimmt noch nicht dessen sachliche Bestimmung. Wird zB ein Bestandvertrag über eine Wohnung abgeschlossen, die laut Urkunde als Kanzleiräumlichkeiten eines Rechtsanwaltes dienen soll, unterliegt der Bestandvertrag nicht der Wohnraumbefreiung.

Eine weitere Neuerung ist die Einführung der Möglichkeit der Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch Bestandnehmer, die regelmäßig Bestandverträge abschließen. Der Antrag auf Durchführung der Selbstberechnung ist beim Finanzamt Österreich - Dienststelle Sonderzuständigkeiten zu stellen. Der Antrag ist zu bewilligen, wenn der Bestandnehmer Gewähr für die ordnungsgemäße Einhaltung der Gebührenvorschriften bietet. Macht der Bestandnehmer von seiner Befugnis zur Selbstberechnung Gebrauch, erlischt die Verpflichtung zur Selbstberechnung des Bestandgebers.

Weiters wurden Aussagen zur Abgrenzung von Bestand- und Dienstbarkeitsvertrag aufgenommen (siehe Rz 1458 ff GebR 2025).

# EuGH - USt-Befreiung für Sondervermögen

### *EuGH - USt-Befreiung für Sondervermögen*

#### **EuGH C-639/22 bis C-644/22**

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschied in den Rechtssachen C-639/22 bis C-644/22 über die Voraussetzungen, unter denen Rentenfonds als Sondervermögen iSd MwStSyst-RL einzustufen sind, und ob Verwaltungsleistungen für solche Fonds deshalb umsatzsteuerfrei sind. Es handelte sich dabei um betriebliche Rentenfonds, im konkreten Fall Unternehmensrentenfonds, Pflicht-Berufsrentenfonds. Bei den Rentenfonds handelte es sich, aus aufsichtsrechtlicher Sicht, nicht um sogenannte Organismen zur Gemeinsamen Anlage in Wertpapieren (OGAW). Während ein OGAW als Sondervermögen gilt, sind Fonds ohne OGAW-Status nur dann als Sondervermögen einzustufen, wenn sie vergleichbare Kriterien erfüllen.

Der EuGH hat mit seiner Entscheidung inhaltlich seine bisherige Judikaturlinie bestätigt und klargestellt klar, dass

1. Fonds nur als Sondervermögen gelten, wenn Mitglieder das Anlagerisiko tragen und die Rentenhöhe primär von Anlageergebnissen abhängt. Faktoren wie Beitragsjahre oder Entgelt sind unerheblich und
2. es nicht ausschlaggeben ist, ob das Risiko individuell oder kollektiv getragen wird oder staatliche Garantien bestehen.

Da die Rentenhöhe in den geprüften Fällen hauptsächlich von Beitragsjahren und Entgelthöhe abhängt, sah der EuGH die Qualifikation als Sondervermögen nicht erfüllt. Durch dieses Erkenntnis wird die begriffliche Abgrenzung der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG abgegrenzt, was über die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 28 UStG die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, auch eine weitere Bedeutung haben kann.

# BFG: Umwidmungskosten eines unbebauten Grundstücks sind kein selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut

### *BFG: Umwidmungskosten eines unbebauten Grundstücks sind kein selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut*

#### **Gemäß § 3 BFG 23.09.2024, RV/3100442/2024**

##### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer einer unbebauten Liegenschaft in Tirol. Die Liegenschaft wird vom Beschwerdeführer an eine Privatstiftung vermietet. Mit Bescheid vom 10.04.2019 wurde die Liegenschaft von Freiland in Gewerbe- und Industriegebiet umgewidmet. Für die Umwidmung des Grundstücks sind dem

# Real Estate Update

Beschwerdeführer Kosten angefallen. Von diesen Kosten wurden vom Beschwerdeführer je 1,5% pro Jahr als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht. Das Finanzamt erkannte diese Kosten jedoch nicht an. Gegen diese Entscheidung des Finanzamtes erhob der Beschwerdeführer eine Bescheidbeschwerde. Das BFG hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Eine Revision beim VwGH wurde nicht eingelegt.

## Rechtliche Beurteilung

Fraglich war, ob die Kosten für die Umwidmung als Anschaffungskosten dem nicht abschreibbaren Grund und Boden zuzuordnen oder als eigenständiges (abschreibbares) Wirtschaftsgut zu behandeln sind. Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist im Einkommenssteuergesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauflassung selbstständig bewertbaren Güter aller Art. Die wirtschaftlich zu beurteilende Selbstständigkeit der Umwidmungskosten wurde vom BFG aufgrund der engen Bindung zur unbebauten Liegenschaft jedoch verneint.

Diese enge Bindung führt vielmehr dazu, dass die Umwidmungskosten als Teil der Anschaffungskosten gesehen werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben. Hierzu gehören auch alle Aufwendungen, die getätigt werden müssen, damit das Wirtschaftsgut zweckentsprechend genutzt werden kann. Nach Ansicht des BFG ist die Umwidmung Voraussetzung für die zweckentsprechende Nutzung der unbebauten Liegenschaft. Die Kosten für diese Umwidmung gehören somit zu den Anschaffungskosten. Da es sich um eine unbebaute Liegenschaft (Grund und Boden) handelt, sind die Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft nicht abschreibbar.

Die Umwidmungskosten sind auch nicht mit allfälligen Erschließungskosten vergleichbar und müssen somit nicht wie diese behandelt werden. Bereits nach der älteren Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.11.1999, 99/15/0169) ist die Anbindung an das Trinkwasser-, Abwasserkanal-, und Gasnetz nämlich keine Voraussetzung für die Nutzung eines unbebauten Grundstückes, weshalb diese als eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut angesehen werden können.

## Fazit

Die Umwidmungskosten einer unbebauten Liegenschaft sind Teil der Anschaffungskosten der Liegenschaft und kein selbstständiges Wirtschaftsgut, das einer eigenständigen Bewertung zugänglich wäre. Da eine unbebaute Liegenschaft keiner Abnutzung unterliegt, können auch die Kosten für die Umwidmung nicht abgeschrieben werden.

## Real Estate Update

# Wohnraumüberlassung durch eine GmbH an den (mittelbaren) Gesellschafter und Geschäftsführer

*Wohnraumüberlassung durch eine  
GmbH an den (mittelbaren)  
Gesellschafter und Geschäftsführer*

**VwGH 13.08.2024, Ra 2023/15/0008**

### Sachverhalt

Die revisionswerbende GmbH errichtete ein Geschäftsgebäude. Im zweiten Obergeschoss wurde eine etwa 300 m<sup>2</sup> große Wohnung eingerichtet, die vom Geschäftsführer privat genutzt wurde (mittelbarer 100%-Gesellschafter der GmbH). Die Betriebskosten und ein Sachbezug wurden nach den Vorgaben der § 2 Sachbezugswerte-Verordnung über ein Verrechnungskonto mit der Muttergesellschaft abgerechnet.

Die Finanzbehörde kürzte den Vorsteuerabzug iZm dem Gebäude um den auf den privaten Gebäudeteil entfallenden Anteil um 18,51%. Dagegen wurde Beschwerde erhoben, welche vom BFG abgewiesen wurde. Das BFG führte aus, es habe weder feststellen können, dass dem Geschäftsführer die Wohnung als Teil einer angemessenen Gesamtausstattung zur Abgeltung seiner Geschäftsführungstätigkeit zur Verfügung gestellt worden sei, noch dass dem Geschäftsführer die Wohnung im Rahmen eines (fremdüblichen) Mietverhältnisses zur Erzielung von Mieteinkünften überlassen worden sei. Laut BFG habe die Revisionswerberin weder eine schriftliche Vereinbarung über die Entlohnung der Geschäftsführertätigkeit vorgelegt noch die Höhe einer angemessenen Gesamtausstattung des Geschäftsführers dargelegt. Die bloße Behauptung, die Gesamtentlohnung sei jedenfalls angemessen, reichte laut BFG keinesfalls aus. Dagegen wurde außerordentliche Revision erhoben.

### Rechtliche Beurteilung

Der VwGH stellte klar, dass die Überlassung von Räumlichkeiten durch eine GmbH an ihren Geschäftsführer zur privaten Nutzung dann als betrieblich veranlasst gilt, wenn sie Teil einer angemessenen Vergütung für dessen Geschäftsführungstätigkeit ist. In einem solchen Fall liegt aus Sicht der GmbH keine rein „private“ Nutzung vor, wie es das BFG angenommen hatte.

Laut Ansicht des VwGH ist zur Beurteilung, ob die Überlassung einer Wohnung an den Geschäftsführer als Entlohnung für dessen Tätigkeit oder als (verdeckte) Ausschüttung zu werten ist, zunächst die **Gesamtentlohnung** des Geschäftsführers zu ermitteln. Dazu ist dem Barlohn des Geschäftsführers der Wert der Überlassung der Wohnungsnutzung hinzuzurechnen, wobei der Marktpreis der Wohnungsnutzung und nicht der Sachbezugswert nach Sachbezugswerte-Verordnung heranzuziehen ist. Die so berechnete Gesamtentlohnung ist anschließend im Rahmen eines **Fremdvergleichs** mit jener Vergütung zu vergleichen, die einem fremden Geschäftsführer geleistet worden wäre.

Das BFG hat zwar Feststellungen zum Barlohn getroffen (der in den Streitjahren EUR 0,00 betrug). Das BFG versäumte jedoch, den Marktpreis der Wohnungsnutzung sowie die fremdübliche Gesamtentlohnung eines vergleichbaren Geschäftsführers zu ermitteln, sondern stützte seine

## Real Estate Update

Entscheidung letztlich auf bloße Mutmaßungen und verwies darauf, dass die Revisionswerberin einen Vorhalt nicht beantwortet habe. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt es jedoch in der Verantwortung des BFG, Feststellungen zur Angemessenheit der Gesamtentlohnung zu treffen. Der Verweis auf die unzureichende Beweisführung durch die Revisionswerberin allein genügt nicht, um eine Abweisung der Beschwerde zu rechtfertigen. Das angefochtene Erkenntnis wurde daher aufgehoben.

### Fazit

Die Wohnraumüberlassung durch eine GmbH an ihren Geschäftsführer kann grundsätzlich betrieblich veranlasst sein, wenn sie Teil eines Gesamtpakets zur Entlohnung des Geschäftsführers ist. Diese setzt sich aus dem Barlohn und dem Marktpreis der Wohnungsnutzung zusammen und muss stets im Rahmen eines Fremdvergleichs überprüft werden.

## Bestimmte Vertragsdauer trotz Kündigungsmöglichkeit und Einräumung von Präsentationsrechten

*Bestimmte Vertragsdauer trotz Kündigungsmöglichkeit und Einräumung von Präsentationsrechten*

**BFG 03.09.2024, RV/7106513/2019**

### Sachverhalt

Das BFG entschied in einem Fall, bei dem die Gebührenfestsetzung für einen Pachtvertrag strittig war. Zentrale Frage war, ob der Vertrag als auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossen zu werten sei.

Es handelt sich hierbei um einen Pachtvertrag, der zwischen der Beschwerdeführerin (Verpächterin) und der Pächterin geschlossen wurde. Gegenstand des Vertrags waren Geschäftsflächen in einem Einkaufszentrum. Der Vertrag wurde auf eine bestimmte Laufzeit von 10 Jahren abgeschlossen. Ausgehend davon, hat das Finanzamt hat nach erfolgter Gebührenanzeige durch die Verpächterin eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG vorläufig festgesetzt. Unter der Begründung, im Bestandvertrag seien vorzeitige Kündigungsmöglichkeiten gemäß § 30 Abs 2 MRG sowie ein Weitergabe- und ein Präsentationsrecht, die auf eine unbestimmte Vertragsdauer und somit den dreifachen Jahreswert als Bemessungsgrundlage hinweisen würden, vereinbart worden, legte die Verpächterin rechtzeitig Beschwerde gegen den Gebührenbescheid des Finanzamts ein.

### Rechtliche Beurteilung

Das BFG wies die Beschwerde als unbegründet ab und bestätigte die Ansicht des Finanzamts, dass die Vertragslaufzeit für die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr als bestimmt einzustufen sei.

Hinsichtlich der im Bestandvertrag geregelten Kündigungsmöglichkeiten der Verpächterin wurde festgehalten, dass eine vorzeitige Kündigung nur bei Vorliegen spezifischer Gründe, darunter die in § 30 Abs 2 MRG genannten und

# Real Estate Update

weitere ausdrücklich geregelte Fehlverhalten seitens der Pächterin erlaubt sei. Nach Ansicht des BFG kommt allerdings faktisch als einziger Kündigungsgrund der Eigenbedarf nach § 30 Abs 2 Z 9 MRG in Betracht, da dieser jedoch als äußerst unwahrscheinlich zu qualifizieren sei und somit eine vorzeitige Kündigung mangels Anwendbarkeit auszuschließen sei, sei der Pachtvertrag hinsichtlich der Kündigungsrechte als Bestandvertrag auf bestimmte Zeit zu beurteilen. Dies deckt sich mit der bisherigen Rechtsprechung.

Zum **Weitergaberecht** hielt das BFG fest, dass die Pächterin die Pachtflächen laut Vertrag zwar an Unternehmen ihres Konzerns mit gleicher Bonität weitergeben dürfe, sofern die Nutzung unverändert bliebe, allerdings führe dies lediglich zu einer Vertragsübernahme. Die ursprüngliche Vertragslaufzeit wurde nicht verändert. Durch ein Weitergaberecht wird somit keine Auflösung des Vertrages bewirkt, weswegen es bei der bestimmten Dauer bleibt.

Ein **Präsentationsrecht** räumt der Pächterin das Recht ein, einen neuen Pächter vorzuschlagen, mit dem die Verpächterin unter gewissen Bedingungen einen neuen Vertrag zu gleichen oder bestimmten anderen Konditionen abschließen muss. Ein solches in einem Bestandvertrag eingeräumtes Präsentationsrecht bewirkt in der Regel, dass von einer unbestimmten Vertragsdauer auszugehen ist. Im konkreten Fall war das Präsentationsrecht allerdings insofern eingeschränkt, als die Pächterin nur eine Konzerngesellschaft präsentieren konnte und überdies die Verpächterin den Vertrag zu denselben Bedingungen und (nur) für die Dauer der Restlaufzeit abschließen konnte. Das BFG kam zum Schluss, dass in einer Gesamtbetrachtung keinesfalls vereinbart wurde, dass die Pächterin durch Namhaftmachung eines beliebigen Dritten den Vertrag jederzeit auflösen konnte. Gebührenrechtlich hätte dies eine unbestimmte Dauer zur Folge. Vor allem die Regelung, welche eine gleichbleibende Gesamlaufzeit beider Verträge vorsieht, sprach laut BFG „vehement“ für einen Vertrag mit bestimmarer Dauer.

Eine ordentliche Revision an den VwGH wurde für unzulässig erklärt. Die beschwerdeführende Partei hat - soweit ersichtlich - keine außerordentliche Revision eingebbracht.

## Fazit

Das Erkenntnis zeigt nochmals auf, dass vertraglich geregelte Kündigungs-, Weitergabe- und Präsentationsrechte nicht zwangsläufig zu einer unbestimmten Vertragsdauer führen.

Bei Geschäftsraummieten führt sowohl die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG sowie die Vereinbarung eines Weitergaberechtes - bei vertraglich bestimmter Vertragsdauer - grundsätzlich nicht dazu, dass aus gebührenrechtlicher Sicht einer unbestimmte Vertragsdauer anzunehmen ist.

Bei der Vereinbarung eines Präsentationsrechtes ist nach Auffassung des BMF die Wahrscheinlichkeit der Ausübung dieses Rechtes zu prüfen, wobei Beschränkungen hinsichtlich der Auswahl des präsentierten Vertragspartners (insbesondere betreffend Unternehmensgruppe, Sitz, Bonität, Pachtzweck usw.) dazu führen, dass die Wahrscheinlichkeit der Ausübung des Präsentationsrechtes gering ist, sodass dann keine unbestimmte Vertragsdauer aufgrund eines Präsentationsrechtes vorliegt. Im Einzelfall hängt die Wahrscheinlichkeit bei einer Einschränkung auf eine Unternehmensgruppe

# Real Estate Update

naturgemäß von der Größe der Unternehmensgruppe und daher von der Anzahl der potenziellen Konzernmiete ab. Neben der Anzahl muss allerdings noch glaubhaft gemacht werden, dass aus wirtschaftlichen (konzerninternen) Überlegungen eine Präsentation nicht unwahrscheinlich ist.

## Vorbehalsfruchtgenuss - Anerkennung einer Vereinbarung über die Zahlung einer Substanzabgeltung

*Vorbehalsfruchtgenuss -  
Anerkennung einer Vereinbarung  
über die Zahlung einer  
Substanzabgeltung*

**VwGH 27.08.2024, Ra 2024/15/0040 (Zurückweisung der Parteirevision)**

### Sachverhalt

Unter Vorbehalt eines lebenslangen Fruchtgenussrechts übertrug ein Steuerpflichtiger Grundstücke auf seine Kinder. In seinen Steuererklärungen erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und machte Zahlungen an seine Kinder für die sogenannte Substanzabgeltung als Werbungskosten geltend. Auf Aufforderung des Finanzamts gab er an, dass eine mündliche Vereinbarung vorliege und die Zahlungen bar erfolgt seien. Die Zahlungen wurden seitens Finanzamts nicht anerkannt, da die Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen nicht hinreichend publiziert und der Vertragsinhalt nicht fremdüblich sei. Das BFG wies die Beschwerde als unbegründet ab und begründete die Ablehnung der Anerkennung nicht allein mit der fehlenden Schriftform, sondern auch mit Widersprüchen zwischen der Fruchtgenussregelung und der mündlichen Vereinbarung. Die Zahlungsmodalitäten seien nicht fremdüblich, und ein Nachweis über erfolgte Zahlungen fehle.

### Rechtliche Beurteilung

In der Revision wurde vorgebracht, dass mündliche Verträge sowohl zivil- und steuerrechtlich wirksam und durchsetzbar seien. EStR (Rz 1132) sehen die Möglichkeit vor, dass unter bestimmten Voraussetzungen, wie der hinreichenden Verankerung wesentlicher Vertragsbestandteile und der Nachweisbarkeit der tatsächlichen Durchführung, eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich sei.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung müssen Verträge zwischen nahen Angehörigen so ausgestaltet sein, dass sie auch zwischen fremden Dritten unter gleichen Umständen abgeschlossen worden wären. Im Verfahren wurde allerdings nicht dargelegt, die in Rede stehende (mündliche) Vereinbarung auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Aus diesem Grund wurde die Revision vom VwGH zurückgewiesen.

### Fazit

Hinzuweisen ist noch auf den Aspekt, dass der BFG Richter erkennen lässt, dass der die vom BMF in Rz 113a vertretene Auffassung zur Substanzabgeltung wohl nicht teilt („Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht von einer herrschenden Meinung in der Literatur

## Real Estate Update

gesprochen werden, die ohne weiteres für eine AfA-Berechtigung beim Fruchtgenussberechtigten ausgeht“)

Aufgrund der Zurückweisung der ao Revision konnte auch der VwGH im gegenständlichen Fall eines Vorbehaltstrichtgenusses inhaltlich dazu nicht Stellung nehmen. Die Frage, ob bei einem Vorbehaltstrichtgenuss Zahlungen aus einer Substanzabgeltung beim Fruchtgenussberechtigten zu Werbungskosten führen ist daher noch immer nicht höchstgerichtlich geklärt.

## BFG: Photovoltaikanlagen als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts

*BFG: Photovoltaikanlagen als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts*

**BFG 02.09.2024, RV/5100822/2023**

### Sachverhalt

Eine Gemeinde errichtete 13 Photovoltaikanlagen, um den Strombedarf ihres hoheitlichen Kanalbetriebs zu decken. Der erzeugte Strom wurde vollständig in das öffentliche Netz eingespeist und der benötigte Strom anschließend zurückgekauft. Aus technischen und wirtschaftlichen Gründen war der Betrieb als Überschusseinspeiser nicht möglich, daher wurden die PV-Anlagen als Volleinspeiser betrieben.

Die Gemeinde argumentierte, dass die PV-Anlagen hauptsächlich dem hoheitlichen Betrieb dienen und daher nicht körperschaftsteuerpflichtig seien. Die Überschüsse iHv ca 22,27% könnten jedoch einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden.

Das Finanzamt hingegen betrachtete die gesamte Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art und erklärte alle Einnahmen aus der Stromerzeugung als körperschaftsteuerpflichtig. Eine direkte Zuordnung des erzeugten Stroms zum Kanalbetrieb war aus technischen Gründen nicht möglich. Die Stromeinspeisung und der anschließende Rückkauf sind wirtschaftlich getrennte Vorgänge. Die Kostenreduktion als Beweggrund und die Zuordnung in der Buchhaltung sind aus steuerrechtlicher Sicht irrelevant.

### Rechtliche Beurteilung

Das BFG entschied, dass die PV-Anlagen vollständig als Betrieb gewerblicher Art gelten, da sie wirtschaftlich selbstständig sind und da der Stromverkauf als privatwirtschaftlich Tätigkeit einzustufen ist. Für die Einstufung als privatwirtschaftliche Tätigkeit ist es irrelevant, dass die Einnahmen zur Deckung des hoheitlichen Strombedarfs genutzt werden. Die Selbstversorgung wird nicht als hoheitlich zugeordnet, da die Anlagen eine Volleinspeisung betreiben.

### Fazit

Die Beschwerde der Gemeinde wurde abgewiesen und die PV-Anlagen wurden vollständig als Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs 1 KStG eingestuft. Sämtliche Einkünfte, die sich aus dem Betrieb der PV-Anlagen ergeben unterliegen der

## Real Estate Update

Körperschaftsteuer. Auch wenn die PV-Anlagen hoheitlich Ziele wie beispielsweise Stromkostenreduzierung verfolgen, führt die Volleinspeisung dazu, dass eine privatwirtschaftliche Tätigkeit angenommen wird.

Dieses BFG-Urteil verdeutlicht die Notwendigkeit, steuerrechtliche Aspekte frühzeitig zu prüfen und diese in die Planung und Entscheidung über PV-Anlagen und deren Einspeisemodus einzubeziehen, um spätere steuerliche Nachteile zu vermeiden.

## BFG zur sofortigen Abzugsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten

### *BFG zur sofortigen Abzugsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten*

#### **BFG 07.10.2024, RV/7102760/2024**

Im Erkenntnis RV/7102760/2024 vom 07.10.2024 entschied das Bundesfinanzgericht (BFG) über die sofortige Abzugsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten (Geldbeschaffungskosten) im Zusammenhang mit einem Darlehen, das zur Finanzierung einer zu vermietenden Wohnung aufgenommen wurde.

Im vorliegenden Fall nahm die Beschwerdeführerin (Bf) ein Darlehen in Höhe von EUR 159.000 mit einer Laufzeit von 45 Jahren auf. Davon wurden ihr seitens der Bank EUR 151.000 zur Verfügung gestellt, während EUR 8.000 als Geldbeschaffungskosten einbehalten und verrechnet wurden. Die Zinszahlungen sind jedoch auf den Gesamtbetrag in Höhe von EUR 159.000 zu leisten.

Die Bf machte in einer nachträglichen Beschwerde zum Einkommensteuerbescheid 2023 den Betrag von EUR 8.000 als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG geltend. Das zuständige Finanzamt (FA) lehnte die Beschwerde jedoch ab und forderte eine Verteilung der Geldbeschaffungskosten über die Laufzeit, da kein tatsächlicher Abfluss im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG erfolgt sei. Nach weiterer Korrespondenz zwischen der Bf und dem FA legte das FA den Beschwerdeakt dem BFG zur Entscheidung vor.

Das BFG stellte fest, dass Geldbeschaffungskosten unter den Begriff der Schuldzinsen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG fallen und daher Werbungskosten darstellen. Für die zeitliche Zuordnung sei gemäß BFG die Übertragung der rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmacht über Geld maßgeblich.

Nach Ansicht des BFG handelt es sich bei der Einbehaltung von Geldbeschaffungskosten (Disagio/Damnum) um eine verrechnungstechnische Abkürzung des Zahlungsweges, die wirtschaftlich so zu behandeln ist, als hätte die Bank den vollen Betrag ausbezahlt und die Bf die Geldbeschaffungskosten unmittelbar an die Bank geleistet.

Das BFG stellte daher fest, dass ein Abfluss im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG in Höhe von EUR 8.000 im Jahr 2023 bei der Bf stattgefunden hat und dieser Betrag als Werbungskosten geltend gemacht werden darf. Ebenso sei eine Verteilung der Geldbeschaffungskosten über die Laufzeit gemäß § 6 Z 3 EStG nicht anzuwenden, da der vorliegende Fall den außerbetrieblichen Bereich betrifft. Die zwingende Verteilung von Geldbeschaffungskosten über die Darlehenslaufzeit ist ausschließlich im Rahmen der Gewinnermittlung der betrieblichen Einkünfte (Land- und Forstwirtschaft, Selbstständige Arbeit und

## Real Estate Update

Einkünfte aus Gewerbebetrieb) anwendbar. Eine Art „Äquivalent“ bei der Ermittlung des Überschusses über die Werbungskosten im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte (zu denen insbesondere auch die gegenständliche Vermietung und Verpachtung gehört) wurde vom Gesetzgeber auch nicht vorgesehen. Auch das Verteilungsgebot nach § 19 Abs. 3 EStG kommt nicht zur Anwendung, da es sich nicht um eine Vorauszahlung handelt, die wirtschaftlich einem späteren Zeitraum zuzurechnen wäre.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) wurde zugelassen, jedoch seitens des FA nicht eingebracht. Insofern hat diese Entscheidung somit große Bedeutung für die Praxis bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

## Feedback

Wenn Sie kontaktiert werden möchten, Rückfragen oder Vorschläge haben, senden Sie bitte ein E-Mail an: [Feedback](#)

## Website

Besuchen Sie unsere Website und informieren Sie sich über unsere Dienstleistungen, Aktivitäten und aktuellen Veranstaltungen: [ey.com/at](http://ey.com/at)

## Archiv

Ältere Ausgaben dieses Newsletters erhalten Sie auf unserer [Website](#) oder auf Anfrage per E-Mail an: [ey.austria@at.ey.com](mailto:ey.austria@at.ey.com).

## Abmeldung

Wenn Sie diesen Newsletter in Zukunft nicht mehr erhalten wollen, senden Sie bitte eine E-Mail unter Angabe Ihres Namens und Ihrer E-Mail-Adresse an [ey.crm@ey.com](mailto:ey.crm@ey.com).

## Real Estate Tax

Wolfgang Siller  
+43 1 211 70 1323  
[wolfgang.siller@at.ey.com](mailto:wolfgang.siller@at.ey.com)

Andreas Sauer  
+43 1 211 70 1625  
[andreas.sauer@at.ey.com](mailto:andreas.sauer@at.ey.com)

Gernot Ressler  
+43 1 211 70 1409  
[gernot.ressler@at.ey.com](mailto:gernot.ressler@at.ey.com)

Thomas Hözl  
+43 1 211 70 1219  
[thomas.hoelzl@at.ey.com](mailto:thomas.hoelzl@at.ey.com)

## Redaktion

Doris Frey  
+43 1 211 70 1417  
[doris.frey@at.ey.com](mailto:doris.frey@at.ey.com)

## Medieninhaber und Herausgeber

Ernst & Young  
Steuerberatungsgesellschaft  
m.b.H. („EY“)  
Wagramer Straße 19, IZD-Tower  
1220 Vienna

## EY | Building a better working world

EY setzt sich für eine besser funktionierende Welt ein, indem wir neuen Wert für Kund:innen, Mitarbeitende, die Gesellschaft und den Planeten schaffen und gleichzeitig das Vertrauen in die Kapitalmärkte stärken.

Mithilfe von Daten, KI und fortschrittlicher Technologie helfen wir unseren Kund:innen, die Zukunft mit Zuversicht zu gestalten und Lösungen für die drängendsten Herausforderungen von heute und morgen zu entwickeln.

Unsere EY-Teams betreuen das volle Spektrum an Services in der Wirtschaftsprüfung, Unternehmensberatung, Steuerberatung sowie Strategie- und Transaktionsberatung. Angetrieben von branchenspezifischen Erkenntnissen, einem global vernetzten, multidisziplinären Netzwerk und vielfältigen Ökosystempartner:innen, erbringen wir Dienstleistungen in mehr als 150 Ländern und Gebieten.

Das internationale Netzwerk von EY Law, in Österreich vertreten durch die Pelzmann Gall Größ Rechtsanwälte GmbH, kompletiert mit umfassender Rechtsberatung das ganzheitliche Serviceportfolio von EY.

## All in to shape the future with confidence.

EY bezieht sich auf die globale Organisation oder ein oder mehrere Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited, von denen jedes eine eigene juristische Person ist. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Kund:innen. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten erhebt und verarbeitet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind unter [ey.com/at/datenschutz](http://ey.com/at/datenschutz) verfügbar. Weitere Informationen über unsere Organisation finden Sie unter [ey.com/at](http://ey.com/at).

© 2025 Ernst & Young  
Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.  
All Rights Reserved.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

[ey.com/at](http://ey.com/at)