

# Real Estate Tax Short Cuts

Aktuelle Steuerinformationen  
für Österreich von EY

# Real Estate Tax Update

## Inhalt

- 01 BFG zur Anwendung der  
Gebührenbefreiung für  
Wohnraum bei Hotelpacht
- 02 VwGH zur „verunglückten“  
Offenlegung
- 03 BFG zur VSt-Berichtigung  
bei Verkauf eines teilweise  
vermieteten  
Einkaufszentrums
- 04 Besteuerung von  
Immobilieeinkünften nach  
dem geänderten DBA VAE
- 05 Anrechnung von  
Grunderwerbsteuer auf die  
Immobiliensteuer §  
30 Abs 8 EstG
- 06 Umsatzsteuerbefreiung für  
Photovoltaikmodule -  
Regierungsvorlage zum  
Budgetbegleitgesetz 2024
- 07 Grundbucheintragungsgeb  
ühr - Vorliegen  
außergewöhnlicher  
Verhältnisse iSd § 26 Abs  
3 GGG
- 08 BFG-Judikat zum  
Mantelkaufatbestand
- 09 Neue deutsche  
Ländererlässe zur  
grunderwerbsteuerlichen  
Zurechnung von  
Grundstücken

## BFG zur Anwendung der Gebührenbefreiung für Wohnraum bei Hotelpacht

BFG 29.11.2023, RV/7104160/2019 (Amtsrevision beim VwGH anhängig)

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war Pächterin eines Apartmenthotels, das aus über 100 Gästezimmern und verschiedenen Gastronomieeinrichtungen sowie Kfz-Stellplätzen besteht.

Der zugrundeliegende Pachtvertrag wurde am 28.06.2018 abgeschlossen. Der Pachtvertrag enthielt unter anderem eine Klausel, die die Pächterin zum Betrieb eines Hotels verpflichtet. Da Bestandverträge grundsätzlich einer Gebührenpflicht nach dem GebG unterliegen, wurde eine solche auch für den gegenständlichen Pachtvertrag vorgeschrieben. Die Beschwerdeführerin wandte ein, dass die Befreiungsbestimmung gemäß § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 GebG für „Verträge über die Miete von Wohnräumen“ auch auf Hotel-, Pensions-, Gäste- oder andere Beherbergungsräumlichkeiten anwendbar ist. Diese Befreiungsbestimmung nimmt Verträge über die Miete von Wohnräumen von der Gebührenpflicht aus.

### Rechtliche Beurteilung

Strittig war im gegebenen Fall, ob der Pachtvertrag über ein Hotel (und nicht bloß spezifisch bezogen auf ein Aparthotel) einen Vertrag über die Miete von Wohnraum darstellt. Das BFG bejahte diese Frage und somit auch die Anwendung der Befreiungsbestimmung. Dies begründet das BFG in erster Linie mit einer historischen Interpretation. Diese zeige, dass die Befreiungsbestimmung

i. d. F. vor BGBl I Nr. 147/2017 auf Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten beschränkt war und als Ziel dieser Befreiung insbesondere die Entlastung des Fremdenverkehrs genannt wurde.

Weiters wurde für die Auslegung des Begriffes „Wohnraum“ auf die bereits bestehende Judikatur des VwGH verwiesen. Auch der VwGH messe dem Begriff des Wohnraums ein weites Verständnis bei und versteht darunter im gebührenrechtlichen Kontext Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen. Nachdem im konkreten Fall knapp 70 % der Gesamtfläche Gästezimmer waren, die Wohnzwecken dienen und insbesondere auch Nächtigungen erlauben, nahm das BFG auch eine „überwiegende“ Nutzung zu Wohnzwecken an. Abgesehen davon, gehe das GebG von einer eigenen Definition des Wohnraumes aus, weshalb nicht auf ertragsteuerliche oder umsatzsteuerliche Definitionen zum Wohnraum zurückgegriffen werden dürfe.

Das BFG setzte sich auch mit der Frage auseinander, ob die Befreiungsbestimmung gleichermaßen auf Verträge anwendbar ist, die nicht direkt der Befriedigung eines Wohnbedürfnisses des Bestandnehmers dienen, sondern dem Bestandnehmer nur die Möglichkeit eröffnen, weitere Verträge abzuschließen, die ihrerseits dritten Personen eine Wohnmöglichkeit einräumen. Hierzu wurde auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach es auf die sachliche Bestimmung des Bestandsobjekts ankommt. Da sich im gegenständlichen Pachtvertrag eine Klausel befindet, die zum Betrieb des Hotels verpflichtet, ist nach Ansicht des BFG somit jedenfalls davon auszugehen, dass die Räumlichkeiten letztlich Wohnzwecken dienen werden.

### **Fazit**

Mit dieser Entscheidung stellte das BFG erstmalig fest, dass Verträge über Beherbergungsmöglichkeiten von der Bestandvertragsgebühr befreit sind. Weiters wurde festgehalten, dass das Gebührenrecht einen eigenen autonomen Begriff des Wohnraumes kennt und dieser keine Differenzierungen zur Dauerhaftigkeit macht. Die Entscheidung hat das Potential, eine enorme Tragweite zu entfalten. Eine Amtsrevision an den VwGH ist gegenwärtig anhängig.

## **VwGH zur „verunglückten“ Offenlegung**

VwGH 17.05.2023, Ro 2023/13/0008

### **Sachverhalt**

Die mitbeteiligte Partei übermittelte am 29.09.2017 dem Finanzamt eine Offenlegung zu der Steuererklärung 2016 per Post. Am 02.10.2017 reichte sie rechtzeitig die Einkommenssteuererklärung für das Jahr 2016 ein. In der Offenlegung wurden die relevanten Tatsachen für die Herkunft hoher abgeflossener Beträge dargelegt. Der Einkommenssteuerbescheid erging erklärungsgemäß. Das Finanzamt erließ den Einkommenssteuerbescheid 2016 jedoch vor Kenntnisnahme des Beilagen Konvoluts mit der Offenlegung. Nach einer Außenprüfung beantragte das Finanzamt am 25.08.2020 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend die Einkommenssteuererklärung und änderte den Einkommenssteuerbescheid ab.

Der Mitbeteiligte erhob gegen den Wiederaufnahmebescheid und den geänderten Einkommenssteuerbescheid Beschwerde beim BFG.

### Rechtliche Beurteilung

Das BFG entschied zugunsten des Beschwerdeführers also des Mitbeteiligten, gab der Beschwerde statt und hob den Wiederaufnahmebescheid auf. Das BFG begründete seine Entscheidung damit, dass kein Wiederaufnahmegrund vorlag, da das Beilagen Konvolut bereits die betroffenen Umstände offengelegt hatte und vor Erlassung des Bescheides bei der Abgabenbehörde einlangte. Das Beilagen Konvolut mit der Offenlegung kam schon am 02.10.2017 bei der allgemeinen Stelle des Finanzamts an. Die Weiterleitung an das zuständige BV-Team erfolgte erst am 06.10.2017.

Das BFG betonte, dass die Unterlassung der rechtzeitigen Weiterleitung des Schriftsatzes von der Einlaufstelle an die zuständige Stelle der belangten Behörde zuzurechnen ist. Die Relevanz des Neuhervorkommens von Tatsachen und Beweismitteln im wiederaufzunehmenden Verfahren wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im jeweiligen Veranlagungsjahr bezogen. Wichtig zu erwähnen ist hier, dass das BFG davon ausging, dass das Einlangen am 02.10.2017 bei der allgemeinen Infostelle des Finanzamts bereits eine Zustellung bewirkt, die die Kenntnisnahme der Offenlegung ermöglicht.

Der VwGH hob das Erkenntnis des BFG in Folge einer Amtsrevision auf.

### Fazit

Im Revisionsverfahren betonte der VwGH, dass eine neue Tatsache, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen ist (§ 303 Abs 1 BAO) dann vorliegt, wenn nach Abschluss des Verfahrens neue Umstände und Beweismittel hervorkommen, die der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Verfahrens noch nicht Sachverhaltselemente bekannt waren. Hier konnte die Finanzbehörde aber nachweisen, dass dem relevanten BV-Team die Informationen aus dem Beilagen-Konvolut bei Bescheid-Erlassung noch nicht bekannt waren, da die Weiterleitung der allgemeinen Stelle an das zuständige BV-Team erst danach erfolgte. Das bloße Einlangen bei der zuständigen Behörde (Poststelle) reichte offenbar noch nicht aus. Somit war vorliegend auch ein Aufnahmegrund für ein Wiederaufnahmeverfahren gegeben.

Offenlegungen sind in der Praxis relevant, um kontroverse Sachverhalte in finanzstrafrechtlicher Hinsicht rechtzeitig darzulegen. Das bloße Einlaufen bei der zuständigen Behörde reicht hierfür offensichtlich noch nicht aus; ausschlaggebend ist das konkret zuständige BV-Team.

## BFG zur VSt-Berichtigung bei Verkauf eines teilweise vermieteten Einkaufszentrums

BFG 09.06.2023, RV/3100077/2015

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin errichtete 2002 ein Einkaufszentrum mit Tiefgarage, Geschäften und Wohnungen in Tirol. Sie war Betreiberin und Mehrheitseigentümerin und machte für angefallenen Herstellungskosten einen Vorsteuerabzug geltend. 2010 wurde die Liegenschaft parifiziert, um eine Geschäftseinheit des

Einkaufszentrums zu verkaufen. Dieses Geschäftslokal war bis dahin unvermietet und wurde nach der Parifizierung steuerfrei an einen Arzt verkauft. Im Zuge dessen wurde eine anteilige Berichtigung der abgezogenen Vorsteuern der Herstellungskosten vom Gesamtgebäude vorgenommen. Die Finanzbehörde forderte indes eine Korrektur Vorsteuer auf die vollen Herstellungskosten des Geschäftslokals. Gegen den abweisenden Bescheid wurde Beschwerde erhoben.

### **Rechtliche Beurteilung**

Ändern sich die Verhältnisse eines unternehmerisch genutzten Gegenstandes des Anlagevermögens, die für den Vorsteuerabzug ausschlaggebenden Verhältnisse innerhalb der 4 folgenden Jahre (bei Immobilien: 19 Jahre), ist für jedes Jahr (dh pro rata temporis) eine Korrektur des Vorsteuerabzuges vorzunehmen. Liegt indes kein verwendeter Gegenstand des Anlagevermögens (etwa noch nicht unternehmerisch genutztes Anlagevermögen), ist § 12 Abs 11 UStG einschlägig. Nach § 12 Abs 11 UStG hat wiederum eine Korrektur über die gesamte Vorsteuer zu erfolgen (dh keine pro rata temporis-Berücksichtigung).

Bei dem steuerfreien Verkauf handelt es sich um eine Veränderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 10 UStG und der Voraussetzungen iSd § 12 Abs 11 UStG. Fraglich war vorliegend, wie der Begriff *Gegenstand des Anlagevermögens* und dessen *Nutzung oder Verwendung im Anlagevermögen* iSd § 12 Abs 10 UStG auszulegen sind. Sollte es sich beim *Gegenstand* um das gesamte Einkaufszentrum handeln und wird dieses durch die erste Vermietung verwendet, dann würde dies die Voraussetzungen des § 12 Abs 10 UStG erfüllen. Die Beschwerdeführerin müsste in diesem Fall die Vorsteuer nur anteilig korrigieren. Sollte jedoch die Geschäftseinheit als *separater Gegenstand* gelten und noch nicht verwendet worden sein, dann müsste die Beschwerdeführerin nach § 12 Abs 11 UStG eine volle Vorsteuer berichtigen.

Der Begriff *Gegenstand des Anlagevermögens* ist im UStG gesetzlich nicht definiert. Nach Auffassung des BFG kann aber aus Verweisen des § 12 Abs. 10 UStG abgeleitet werden, dass sowohl Grundstücke als auch Grundstücksteile als Gegenstände in Betracht kommen. Dies ist laut Auffassung des BFG auch dem § 2 Abs 3 zweiter Satz GrEStG zu entnehmen. Die Einordnung der Geschäftseinheit als eigenen Gegenstand entspricht der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des VwGH zum Wirtschaftsgut (VwGH 21.12.1993, 93/14/0216). Die selbständige Bewertbarkeit und wertmäßige Realisierbarkeit sind erfüllt, wenn eine Parifizierung zumindest abstrakt möglich ist. In diesem Kontext sind die wertmäßige Realisierbarkeit und selbständige Bewertbarkeit erfüllt, da ein separater Verkauf tatsächlich erfolgt ist. Darüber hinaus spricht dafür der Abschluss eines Vorvertrages vor der Parifizierung. Basierend darauf erkannte das BFG die gegenständliche Geschäftseinheit als eigenen Gegenstand, und damit Berichtigungsobjekt für die Vorsteuer an, welcher aufgrund des Leerstandes nicht als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurde. Der Anwendungsbereich des § 12 Abs 10 UStG war daher nicht erfüllt sodass eine volle Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 11 UStG zu erfolgen hatte.

### **Fazit**

Bei einer (steuerfreien) Veräußerung eines seit der Errichtung eines sich im Einkaufszentrum-Verbund befindenden leerstehenden Geschäftslokals ist eine Berichtigung der darauf entfallenden Vorsteuer gemäß § 12 Abs 11 UStG in voller Höhe vorzunehmen, wenn das Geschäftslokal zuvor noch nicht genutzt wurde, auch wenn das restliche Gebäude (teilweise) bereits als Anlagevermögen verwendet oder genutzt wurde.

# Besteuerung von Immobilieneinkünften nach dem geänderten DBA VAE

Mit dem 01.03.2023 trat das geänderte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) und Österreich in Kraft. Eine entscheidende Änderung betrifft den Übergang von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode. Diese Änderung hat weitreichende steuerliche Konsequenzen für Einkünfte, die bislang in den VAE steuerfrei oder zu einem niedrigeren Satz besteuert wurden, nun jedoch in Österreich besteuert werden müssen. Dies betrifft insbesondere auch Einkünfte aus Immobilienvermögen in den VAE.

## Hintergrund und Änderungen im DBA VAE

Österreich unterzeichnete das Protokoll zur Abänderung des DBA mit den VAE am 01.07.2021. Die österreichische Ratifizierung erfolgte bereits im Dezember 2021. Allerdings verzögerte sich der Ratifizierungsprozess in den VAE, sodass das geänderte DBA erst am 01.03.2023 in Kraft trat. Gemäß dem Änderungsprotokoll sind die neuen Regelungen auf Steuerjahre nach dem 31.12.2022 anzuwenden.

Eine grundlegende Änderung betrifft die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Vor dem 01.01.2023 galt in Österreich die Befreiungsmethode, wonach bestimmte Einkünfte, die in den VAE erzielt wurden, von der Besteuerung in Österreich befreit waren. Mit der Änderung trat nun die Anrechnungsmethode in Kraft. Das bedeutet, dass sämtliche Einkünfte, die seit dem 01.01.2023 in den VAE von einer in Österreich ansässigen Person erzielt werden, in die österreichische Steuererklärung aufgenommen und der österreichischen Besteuerung unterworfen werden müssen.

## Auswirkungen auf Vermietung von Immobilien

Die Änderungen im DBA VAE haben signifikante Auswirkungen auf Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien. Vor der Änderung konnten Vermietungseinkünfte von in den VAE gelegenen Immobilien unter bestimmten Bedingungen in Österreich freigestellt werden. Seit dem 01.01.2023 unterliegen diese Einkünfte nun der österreichischen Einkommensteuer. Dies bedeutet, dass Vermietungseinkünfte aus den VAE in die österreichische Steuererklärung aufgenommen werden müssen und bei natürlichen Personen dem progressiven Steuersatz von bis zu 55 % unterliegen. Die ausländischen Vermietungseinkünfte sind dafür nach österreichischem Recht zu ermitteln. Nachdem in den VAE keine Einkommensteuer erhoben wird, kann auch keine Anrechnung auf die österreichische Einkommensteuer erfolgen.

## Verkauf von Immobilienvermögen

Auch beim Verkauf von Immobilienvermögen werden die bisherigen Regelungen der Befreiungsmethode durch die Anrechnungsmethode ersetzt. Das bedeutet, dass der Verkaufserlös von Immobilien in den VAE nun auch der österreichischen Besteuerung unterliegt. Dies gilt insbesondere dann, wenn in den VAE keine vergleichbare Steuer auf außerbetriebliche Einkünfte erhoben wird, wie es bislang der Fall war.

Es ist zu beachten, dass die Anrechnungsmethode vorsieht, dass bereits im ausländischen Quellenstaat besteuerte Einkünfte in die inländische Steuererklärung aufgenommen und im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Dabei ist eine

Anrechnung der im Quellenstaat entrichteten Steuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag vorzunehmen.

Für Immobilienverkäufe nach dem geänderten DBA VAE ergibt sich somit eine erhöhte steuerliche Belastung in Österreich, nachdem in den VAE keine Einkommensteuer erhoben wird. Es empfiehlt sich, bei Immobilieninvestitionen und -verkäufen sorgfältig zu planen und steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

### **Fazit**

Die am 01.03.2023 in Kraft getretenen Änderungen des DBA VAE haben erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung von Immobilieneinkünften. Immobilienbesitzer und Investoren sollten die neuen Regelungen sorgfältig prüfen und gegebenenfalls ihre steuerliche Planung anpassen.

## **Anrechnung von GrEST auf die ImmoEST § 30 Abs 8 EstG**

BFG 29.08.2023, RV/7100240/2022

### **Sachverhalt**

Mit 12.12.2016 ging eine Liegenschaft im Erbweg (also unentgeltlich) auf den Beschwerdeführer über und entsprechend wurde Grunderwerbsteuer (GrEST) entrichtet. Mit 14.12.2018 veräußerte dieser die Liegenschaft und Immobilienertragsteuer (ImmoEST) wurde entrichtet. Am 08.01.2021 beantragte der Beschwerdeführer die Ermäßigung der ImmoEST auf private Grundstücksveräußerungen im Ausmaß der entrichteten GrEST. Das Finanzamt wies den Antrag ab, da dieser nur im Rahmen einer Veranlagung gestellt werden und eine Doppelbelastung nur insoweit vorliegen könne, als die GrEST-Bemessungsgrundlage die Anschaffungskosten überstiegen habe. Das BFG änderte den Bescheid dahingehend, dass der Antrag nicht ab, sondern als unzulässig zurückgewiesen wird. Die ordentliche Revision erklärte das BFG mangels Rechtsprechung des VwGH zur Form der Antragstellung gemäß § 30 Abs 8 EStG für zulässig.

### **Rechtliche Beurteilung**

Einkommensteuer (EST), die auf private Grundstücksveräußerungen entfällt, wird gemäß § 30 Abs 8 EStG im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte auf Antrag ermäßigt, wenn infolge des unentgeltlichen Erwerbs der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre GrEST entrichtet wurde. Die Rechtsprechung betont, dass die Ermäßigung antragsgebunden ist.

Im gegenständlichen Fall waren die ersten drei Punkte erfüllt. Uneinigkeit bestand jedoch zwischen der Abgabenbehörde und dem Beschwerdeführer bezüglich des Antragsverfahrens. Während nach Auffassung der Abgabenbehörde ein entsprechender Antrag nur im Rahmen einer Veranlagung gestellt werden kann war der Beschwerdeführer der Meinung, dass die Antragseinbringung auch außerhalb des Veranlagungs-Verfahrens zulässig sei, zumal im konkreten Fall ja keine Veranlagung im Wege der Regelbesteuerung iSd § 30a Abs 2 EStG beantragt wurde. Dementsprechend stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf GrEST-Anrechnung, allerdings außerhalb des Veranlagungs-Verfahrens.

Entgegen dem Einwand des Beschwerdeführers, dass sich dem Gesetz nicht eindeutig entnehmen lässt, dass der Antrag im Veranlagungs-Verfahren eingebracht werden müsse, begründete das BFG, dass es sich bei der ESt um eine Steuer handelt, die grundsätzlich im Wege der Veranlagung des Jahreseinkommens erhoben wird und der Erlass der ESt somit im Einkommensteuer-Veranlagungs-Verfahren des Jahres, in dem die entsprechenden Einkünfte erzielt werden, erfolgt. Diese Ansicht wird auch in der herrschenden Literatur vertreten.

In der Rechtsprechung wird betont, dass selbst bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption, ein gesonderter Antrag außerhalb der Veranlagung nicht zulässig ist. In Bezug auf den konkreten Fall wird durch das BFG festgehalten, dass das Finanzamt den Antrag des Beschwerdeführers auf Erlass der ImmoEST im Ausmaß der entrichteten GrEST demnach hätte zurückweisen und nicht als unzulässig abweisen hätte sollen. Der Bescheid wurde vom BFG gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert.

Des Weiteren wurde angemerkt, dass selbst einem im Rahmen des Veranlagungs-Verfahrens zur Einkommensteuer 2018 eingebrachten Antrag auf Ermäßigung kein Erfolg beschieden gewesen wäre. Es handelte sich bei der Liegenschaft gemäß § 30 Abs 4 EStG nämlich um Altvermögen mit fiktiven Anschaffungskosten i. H. v. 1.290.000€; der Kaufpreis betrug 1.500.000€. Die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung betragen somit 210.000€. Als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der GrEST wurde ein Grundstückswert i. H. v. 1.157.631,32€ herangezogen. In Bezug auf die Doppelbelastung wurde argumentiert, dass diese nur dann vorliegt, wenn die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung mit GrEST und ESt belastet sind. Da die Bemessungsgrundlage der GrEST die Anschaffungskosten nicht überstiegen hat, bewirkt die auf die Anschaffungskosten entfallende GrEST hier keine Doppelbelastung.

### **Fazit**

Ein Antrag gemäß § 30 Abs 8 EStG muss unabhängig von der Ausübung einer Regelbesteuerungsoption im Rahmen der Veranlagung gestellt werden. Es ist allerdings zu beachten, dass eine Doppelbelastung nicht vorliegt, wenn die GrEST-Bemessungsgrundlage die steuerlichen Anschaffungskosten nicht übersteigt.

## **USt-Befreiung für PV-Module - Budgetbegleitgesetz 2024**

Das Budgetbegleitgesetz 2024 sieht in § 28 Abs 62 UStG eine befristete Umsatzsteuerbefreiung (die das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausschließt) für Photovoltaikmodule vor. Mit dieser Erleichterung soll der Ausbau erneuerbarer Energien weiter gefördert und die nachhaltige Nutzung von Solarenergie vorangetrieben werden.

Für Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe, Einfuhren sowie Installationen von Photovoltaikmodulen, die nach dem 31.12.2023 und vor dem 01.01.2026 ausgeführt werden bzw sich ereignen, soll unter folgenden Voraussetzungen der Umsatzsteuer auf 0 % sinken:

1. Die Lieferungen oder Installationen erfolgen an oder die innergemeinschaftlichen Erwerbe bzw. Einfuhren durch den Betreiber.

- a. Installationen sollen anlagenspezifisch (z. B. Elektroinstallation) zu verstehen sein und müssen direkt gegenüber dem Betreiber erbracht werden. (Vor-)Arbeiten, die auch anderen Stromverbrauchern, -erzeugern oder anderen Zwecken zugutekommen, sollen nicht begünstigt sein.
  - b. Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ein Mittel zum Betrieb der Anlage darstellen (z. B. Lieferung und Montage der Photovoltaikmodule samt Zubehör und Speicher), sollen als unselbständige Nebenleistungen zu betrachten sein.
  - c. Die Steuerbefreiung soll nur Lieferungen an den Betreiber zu Zwecken des (geplanten) Betriebs durch den Betreiber umfassen. Vorausgehende Leistungen, z. B. an Zwischenhändler, unterliegen weiterhin dem Normalsteuersatz.
  - d. Betreiber ist jene Person, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Anlage betreibt, selbst wenn diese die Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UstG in Anspruch nimmt.
2. Die Engpassleistung beträgt nicht mehr bzw. wird nicht mehr betragen als 35 Kilowatt (Peak).
3. Die Anlage wird betrieben auf oder in der Nähe von
- a. Gebäuden, die im Sinne des § 10 Abs 2 Z 3 lit a UstG zu Wohnzwecken dienen. Eine ausschließliche Nutzung für Wohnzwecke soll nicht erforderlich sein.
  - b. Gebäuden, die von Körperschaften öffentlichen Rechts genutzt werden. Eine Nutzung für andere als hoheitliche Zwecke soll unschädlich sein.
  - c. Gebäuden, die von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen genutzt werden, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Eine Nutzung für andere Zwecke soll unschädlich sein.

Von einer Nähe der Anlage ist auszugehen, wenn die Photovoltaikanlage auf dem betreffenden Grundstück, auf Garagen, Gartenschuppen oder einem Zaun installiert ist oder bei einer räumlichen Nutzungszusammenhang zwischen Grundstück und Anlage (z. B. einheitlicher Gebäudekomplex).

## BFG zum Mantelkaufatbestand

BFG 03.08.2023, RV/5101166/2018 (Amtsrevision beim VwGH anhängig)

### Sachverhalt

Das BFG musste beurteilen, ob der steuerliche Verlust, den eine GmbH (A GmbH oder Beschwerdeführerin) in den Jahren 2009 bis 2013 verzeichnete, in den Jahren 2014 bis 2016, vor dem Hintergrund zwischenzeitlicher Veränderungen in der Geschäftsführung einer teilweisen Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit und dem Verkauf von mehr als der Hälfte der Gesellschaftsanteile, abgezogen werden kann.

Die A GmbH erlitt aufgrund eines nicht verwirklichten Wohnbauprojekts im Jahr 2009 Verluste von ca. 400.000,00€. Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer brachte dahingehend im Juni 2010 einen Antrag auf Liquidation, mit sich als Liquidator, ein. Bis August 2012 erlitt die Gesellschaft weitere, jedoch deutlich



geringere Verluste. Mit August 2012 wurde ein Antrag auf Fortsetzung der GmbH, Abberufung des Liquidators und Bestellung S zum Geschäftsführer gestellt. Ende August 2012 wurden 55 % der Anteile an der A GmbH von der B GmbH erworben. Im Zuge der Anteilsveräußerung verblieb zwar der ursprüngliche Geschäftsführer; hinzu kam jedoch noch ein weiterer Geschäftsführer.

Im Zuge einer Außenprüfung 2014 bis 2016 stellte das Finanzamt fest, dass ein Mantelkauf nach § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG erfüllt war und die Verlustverwertung ab 2014 nicht zulässig war.

### **Rechtliche Beurteilung**

Ein Mantelkauf liegt vor, wenn der Hauptzweck des Erwerbs darin besteht, steuerliche Verluste aus der Vergangenheit steuerlich geltend zu machen. Der Käufer übernimmt im Wesentlichen den "Mantel" der bestehenden Gesellschaft, ohne die eigentlichen Geschäftsaktivitäten fortzuführen oder zu entwickeln. Die körperschaftsteuerliche Identität geht somit verloren.

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit c ist ein Mantelkauf und der damit verbundene Untergang der steuerlichen Verluste verwirklicht, wenn es zu einer wesentlichen Änderung der (i) organisatorischen und (ii) wirtschaftlichen Struktur sowie einer wesentlichen Änderung der (iii) Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage kommt. Dabei müssen die Änderungen zwar kumulativ vorliegen, jedoch ist das Gesamtbild der Änderungen ausschlaggebend, dh diese können unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Die Änderungen müssen auch nicht innerhalb eines Jahres eintreten.

Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur liegt laut herrschender Lehre und Verwaltungspraxis vor, wenn zumindest 75 % der Mitglieder der bisherigen Geschäftsführung in einem Zug oder sukzessive ersetzt werden. Dies war bei der A GmbH zwar nicht der Fall, doch, da nach Rechtsprechung des VwGH auf jene Personen abzustellen ist, die auch tatsächlich die Geschäfte führen und dies nach Auffassung des BFG bei S. nicht der Fall war sah das BFG eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur als erfüllt an.

Eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt vor, wenn sich die identitätsstiftenden Strukturmerkmale des Vermögens und / oder der Tätigkeit wesentlich ändern. Im vorliegenden Fall änderte sich der Unternehmensgegenstand seit 2009 nicht, jedoch änderte sich bis 2014 der Schwerpunkt von „Ankauf, Entwicklung und Verkauf von Immobilien“ hin zu „Vermittlung von Beteiligungen an Immobilienprojekten“. Da die Branche und der Unternehmensgegenstand unverändert blieben und es auch im Betriebsvermögen keine wesentlichen kurzfristigen Änderungen gab, sondern einen kontinuierlichen Erweiterungsprozess, lag nach Ansicht des BFG keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur vor.

Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur in Form des Erwerbes der 55%-Beteiligung lag nach Ansicht des BFG gleichfalls nicht vor.

### **Fazit**

Da nur das Merkmal der Änderung der organisatorischen Struktur laut BFG vorlag und somit die Bedingungen des Mantelkaufs nicht kumulativ erfüllt sind, kam das BFG zu dem Ergebnis, dass kein Mantelkauf vorliegt. Daher ist ein Verlustabzug laut BFG im vorliegenden Fall möglich.

# Neue deutsche Ländererlässe zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundstücken

Die deutsche Finanzverwaltung hat am 16.10.2023 neue (Länder)Erlässe (Oberste Finanzbehörden der Länder v. 16.10.2023, S-4501 BStBl 2023 I S 1872) zur grunderwerbsteuerlichen Zurechnung von Grundstücken veröffentlicht. Zu beachten sind insbesondere Aussagen zur mehrfachen Zurechnung von Grundstücken in mehrstufigen (Konzern-)Strukturen und zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung von Anteilserwerben sowohl bei „*Signing*“ und bei „*Closing*“.

Dabei wurden folgende Grundsatzaussagen getroffen:

1. Ein Grundstück ist einer Gesellschaft für grunderwerbsteuerliche Zwecke dann zuzurechnen, wenn die Gesellschaft zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen Erwerbsvorgang verwirklicht hat, der unter § 1 Abs 1 und Abs 2 deutsches GrEStG fällt. Sofern nun die Anteile an dieser Gesellschaft übertragen werden, kann dies Grunderwerbsteuer auslösen. Die deutsche Finanzverwaltung bejaht in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung insofern eine doppelte Zurechnung von Grundstücken, als neben der grundstücksbesitzenden Gesellschaft das Grundstück auch einer anderen Gesellschaft zuzurechnen ist, wenn diese Gesellschaft hinsichtlich des Grundstücks zuvor einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 3 oder 3a deutsches GrEStG verwirklicht hat. Diese doppelte (bzw. sogar mehrfache) Zurechnung ist nun bei weiteren Anteilsübertragungen zu beachten. Wenn beispielsweise Anteile an einer Holding mit einer grundstücksbesitzenden Tochtergesellschaft übertragen werden, soll die Grunderwerbsteuer für dasselbe Grundstück sowohl bei der Holding als auch bei der Tochtergesellschaft anfallen. Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn die Holding die Gesellschaftsanteile an der Tochtergesellschaft zu einem Zeitpunkt erworben hat, zu dem die Tochtergesellschaft bereits grunderwerbsteuerlich als grundbesitzend galt (i. d. R. ab Abschluss des Grundstückskaufvertrages).
2. Weiters vertritt die deutsche Finanzverwaltung die Meinung, dass es bei Anteilsabtretungen, bei denen das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft („*Signing*“) und die dingliche Erfüllung („*Closing*“) zeitlich auseinanderfallen, aus grunderwerbsteuerlicher Sicht zu einer Verwirklichung von zwei Erwerbsvorgängen kommt. In diesen Fällen kann zwar nach § 16 Abs 4a deutsches GrEStG die Grunderwerbsteuer für das „*Signing*“ nach dem „*Closing*“ aufgehoben oder geändert werden. Die grunderwerbsteuerliche Zurechnung des Grundstücks endet aber laut Verwaltungsauffassung auch dann nicht, wenn der Bescheid nach § 16 Abs 4a GrEStG aufgehoben oder geändert wird. Das bedeutet, dass trotz Aufhebung oder Änderung des Bescheids das Grundstück nach Auffassung der Finanzverwaltung weiterhin als zugerechnet gilt, sodass in diesen Fällen im Ergebnis eine Doppelzurechnung und damit eine Doppelbesteuerung nach § 1 Abs 2a und Abs 2b deutsches GrEStG möglich ist.

Die Erlässe sollen in allen offenen Fällen anzuwenden sein.

## Ansprechpartner

### 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: [Website](#)

### 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

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

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

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

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

Redaktion:  
Mag. Doris Frey  
Telefon +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 Wien

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie die Nutzung von Daten und modernsten Technologien bei der Erbringung unserer Dienstleistungen.

Ob Wirtschaftsprüfung (Assurance), Steuerberatung (Tax), Strategie- und Transaktionsberatung (Strategy and Transactions) oder Unternehmensberatung (Consulting): Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

Das internationale Netzwerk von EY Law, in Österreich vertreten durch die Pelzmann Gall Groß Rechtsanwälte GmbH, komplettiert mit umfassender Rechtsberatung das ganzheitliche Service-Portfolio von EY.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle österreichischen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Österreich ist EY an vier Standorten präsent.

© 2024 Ernst & Young  
Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.  
All Rights Reserved.

**Ernst & Young**  
**Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.**  
1220 Wien, Wagramer Straße 19  
4020 Linz, Blumauerstraße 46  
5020 Salzburg, Sterneckstraße 33  
9020 Klagenfurt, Eiskellerstraße 5

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](https://ey.com/at)