

2022 von der Möglichkeit zur vorzeitigen Festsetzung eines Teils der Forschungsprämie jedoch nur eigenbetriebliche F&E-Aktivitäten umfasst sein. Dies wird dadurch unterstrichen, dass im Antrag zur Teilfestsetzung die im FFG-Gutachten verwendete Nummer und der Titel des Forschungsprojekts bzw des Forschungsschwerpunkts angegeben werden müssen. FFG-Gutachten umfassen jedoch nur eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung, weshalb darin keine Nummer für Auftragsforschungsprojekte enthalten sind.⁵⁷⁾ In den Gesetzesmaterialien findet sich kein Hinweis darauf, warum eine solche Einschränkung erfolgt. An sich wäre vorstellbar, dass bewusst eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung gefördert werden soll. Diesen Grundgedanken spiegelt auch die Möglichkeit zur Berücksichtigung eines fiktiven Unternehmerlohns wider.⁵⁸⁾ Andererseits kann es durch die gemeinsame Berücksichtigung von eigenbetrieblicher Forschung und Entwicklung sowie von Auftragsforschung in einem Formular bei beiden Arten zu denselben Verzögerungen kommen. Es ist somit unklar, weshalb eine Unterscheidung vorgenommen werden sollte. Das Ziel der rascheren Abwicklung⁵⁹⁾ der Forschungsprämie wird wohl für Auftragsforschung ebenso gelten. Es ist daher fraglich, ob die Einbeziehung von Auftragsforschung in § 108c Abs 4a EStG nicht ebenfalls sinnvoll wäre.⁶⁰⁾

Neben diesem Problembereich findet sich in der Formulierung des sachverhaltsmäßig abgegrenzten Teils des Prämienantrags eine weitere Unklarheit: Der Gesetzestext sieht ausdrücklich vor, dass nur für einzelne Forschungsprojekte und/oder einzelne Forschungsschwerpunkte ein gesonderter Bescheid ergehen kann. Neben Forschungsprojekten oder Forschungsschwerpunkten können von einem FFG-Gutachten aber auch „Nicht projekt- oder schwerpunktbezogene Investitionen“ und „Nicht projekt- oder schwerpunktbezogene F&E-Aktivitäten“ umfasst sein. Dass für solche nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogene Investitionen und Aktivitäten auch ein gesonderter Bescheid ergehen kann, ist aufgrund der Formulierung von § 108c Abs 4a EStG wohl ausgeschlossen. Eine Unterscheidung sollte mE aber nicht vorgenommen werden.⁶¹⁾ Können solche Ausgaben sachverhaltsmäßig abgegrenzt werden und erfüllen sie unstrittig die Voraussetzungen für die Gewährung einer Prämie, sollte auch über diese Teile eine vorzeitige Teilentscheidung mittels Bescheids möglich sein.

Die Möglichkeit zur Stellung eines Antrags auf vorzeitige Erledigung abgegrenzter Teile eines Prämienantrags soll laut Erläuterungen zum AbgÄG 2022 nach der Verlautbarung des AbgÄG 2022 im BGBl in Kraft treten.⁶²⁾ Das bedeutet, dass ein solcher Antrag auch für zu diesem Zeitpunkt bereits offene Prämienverfahren gestellt werden kann.⁶³⁾ Es empfiehlt sich somit für Unternehmen, bei denen offene Prämienverfahren anhängig sind, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Einbringung eines Antrags auf vorzeitige Erledigung gegeben sind.

Schlussstrich

Durch das AbgÄG 2022 werden in drei wesentlichen Bereichen der Forschungsprämie Änderungen vorgenommen. Unternehmen, bei denen keine Löhne und Gehälter iSd ForschungsprämienV anfallen (Einzelunternehmer, Mitunternehmer sowie unentgeltlich tätige Gesellschafter), dürfen künftig einen fiktiven Unternehmerlohn iHv € 45,- pro Tätigkeitsstunde ansetzen. Daneben erfolgt die Verlängerung der Antragsfrist auf vier Jahre und deren Entkopplung vom Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheids für das jeweilige Wirtschaftsjahr. Die für viele Unternehmen wohl begrüßenswerteste Novelle ist die Möglichkeit zur Stellung eines Antrags zur vorzeitigen Teilerledigung eines sachverhaltsmäßig abgegrenzten Teilbereichs, für den die Forschungsprämie unstrittig zusteht. Diese Maßnahme ist ab Verlautbarung des AbgÄG 2022 im BGBl, somit ab Ablauf des 19. 7. 2022, auf alle offenen Prämienverfahren anwendbar.

⁵⁷⁾ Vgl. Gruber, Die Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft, SWK 2021, 1351 (1351); Wallner/Grabner, Praxisleitfaden 141; Denk/Resch, Freibeträge, Prämien und begünstigte Abschreibung⁷ (2021) 11ff.

⁵⁸⁾ Siehe Kapitel 2.

⁵⁹⁾ ErläutRV 1534 BlgNR 27. GP 1.

⁶⁰⁾ So auch die KSW und die IV in ihren Stellungnahmen zum AbgÄG 2022.

⁶¹⁾ So auch die KSW und die IV in ihren Stellungnahmen zum AbgÄG 2022.

⁶²⁾ ErläutRV 1534 BlgNR 27. GP 18.

⁶³⁾ ErläutRV 1534 BlgNR 27. GP 18.

RECHTSPRECHUNG

Bearbeitet von Makus Knechtli, Theres Neumüller und Erich Schaffer

VwGH zur Befreiung von der Mietvertragsgebühr für Wohnräume

ecolex 2022/602

§ 33 TP 5 GebG

VwGH 29. 6. 2022, Ro 2021/16/0005

Bestandvertragsgebühr; Mietvertrag; Wohnraum; Wohnzwecke

1. Die sachliche Bestimmung des Bestandobjekts ist (...) losgelöst von der durch den Mieter beabsichtigten Verwendung des Bestandobjekts zu verstehen. Relevant ist, ob das Bestandobjekt überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden kann.

2. Es ist unbestritten, dass es sich beim Bestandobjekt um ein unbebautes Grundstück handelt. Gegenstand des Mietvertrags vom 30. 9. 2019 ist somit die Miete einer Fläche. Bei einer Fläche handelt es sich aber nicht um „Wohnraum“ iS (der Befreiungsbestimmung) des § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 GebG.

Sachverhalt:

Mit 30. 9. 2019 schloss die Mitbeteiligte als Vermieterin einen Bestandvertrag über eine unbebaute Parzelle zur Errichtung eines

Superädifikats in Form eines Ferienhauses zur Nutzung als Zweitwohnung zum Zwecke der Erholung und Freizeitgestaltung. Für jede Parzelle bestand ein Bauzwang dahingehend, dass darauf innerhalb von drei Jahren nach Abschluss des Mietvertrags ein Ferienwohnhaus in einer den Bebauungsvorschriften entsprechenden Weise zu errichten ist, wobei der Mieter unter anderem auch zur Einhaltung einer „Siedlungsordnung“ verpflichtet war.

Strittig war, ob ein solcher Mietvertrag über eine unbebaute Fläche, mit der jedoch ein Bauzwang zur Errichtung eines Ferienhauses verknüpft war, unter die Gebührenbefreiung für Verträge über die Miete von Wohnraum fällt (§ 33 Abs 4 Z 1 GebG).

Anmerkung:

Nach § 33 TP 5 GebG unterliegen der Gebühr Bestandverträge iSd §§ 1090ff ABGB und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Anders als beim Kaufvertrag, bei dem das Eigentum übertragen wird, räumt der Bestandvertrag nur das Recht auf Gebrauch und Benützung einer Sache auf eine gewisse Zeit ein (vgl *Lehner/Schaffer in Bergmann/Pinetz, GebG² [2020] § 33 TP 5 Rz 16ff*).

Mit dem BGBl I 2017/147 wurde in § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 eine generelle Befreiung für die Miete von Wohnräumen eingeführt. Der Begriff „Wohnräume“ wird in den Gesetzesmaterialien jedoch nicht erläutert. Aus dem Zusammenhang mit dem Entfall des § 33 TP 5 Abs 3 letzter Satz idF vor dem BGBl I 2017/147 kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die Wortfolge „Miete von Wohnräumen“ mit der vor der Gesetzesänderung in § 33 TP 5 Abs 3 letzter Satz enthaltenen Wortfolge „Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen“, vergleichbar ist (vgl etwa *Lehner/Schaffer in Bergmann/Pinetz, GebG² [2020] § 33 TP 5 Rz 222; Moser, Sind mittelbare Bestandverträge für Wohnzwecke gebührenfrei? SWK 2021, 1447 [1450]; Kampitsch, Bestandvertragsgebühr: Reichweite der Begünstigung für Wohnungsmietverträge, immo aktuell 2020, 291 [293]; ders, Befreiung von der Bestandvertragsgebühr für Wohnräume, immo aktuell 2022, 199 [201]*). Auch die Finanzverwaltung geht davon aus, dass unter „Wohnräumen“ Gebäude oder Gebäudeteile zu verstehen sind, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft, wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten (die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind/zuzuordnen sind (vgl *GebR 2019 Rz 707*)).

Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen. Der Begriff umfasst dabei auch die mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und

Dachbodenräume oder auch einen gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebenen Abstellplatz oder Garten, sofern nicht eine andere Nutzung dominiert. Dies gilt aber nur, wenn in einem Vertrag für die Wohnzwecken dienenden Räume und die anderen Teile der Liegenschaft ein einheitliches Entgelt vereinbart wird (vgl *Lehner/Schaffer in Bergmann/Pinetz, GebG² [2020] § 33 TP 5 Rz 223*).

Die Begriffe „Wohnraum“ und „Wohnzwecke“ sind jedoch nicht zwangsläufig ident; so ist es möglich, „Wohnraum“ anzumieten, ohne diesen auch für Wohnzwecke zu verwenden. Nicht abschließend geklärt ist daher, wie sich das in jenen Fällen auswirkt, in denen zwar Wohnraum vermietet wird, dieser jedoch nicht final für Wohnzwecke verwendet wird (zB in einem Wohnhaus werden Flächen vermietet, die jedoch als Arztpraxis oder Bürogebäude verwendet werden).

Im gegenständlichen Fall erscheint das Ergebnis des VwGH schlüssig, wonach die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommt. Schließlich wurde laut Sachverhalt ein unbebautes Grundstück vermietet, welches wohl kaum als „Wohnraum“ definiert werden kann; und zwar auch dann nicht, wenn darauf ein Ferienwohnhaus errichtet werden soll (vgl so auch *Kampitsch, immo aktuell 2022, 201*). Interessant erscheint dabei vor allem die Begründung des VwGH. Demnach soll nämlich die „sachliche Bestimmung des Bestandobjektes“ maßgeblich sein, und zwar „losgelöst von der durch den Mieter beabsichtigten Verwendung des Bestandobjektes“. Relevant ist für den VwGH also, ob das Bestandobjekt überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden kann. In diesem Zusammenhang ist ausschließlich anhand des Urkundeninhalts zu prüfen, über welchen Gegenstand der Vertrag geschlossen wird.

Daraus lässt sich ableiten, dass es nach diesem neuen Erk des VwGH im Wesentlichen auf die sachliche Nutzungsmöglichkeit des Mieters bezüglich des Mietobjekts als Wohnraum ankommt. Wenn daher ein Bestandobjekt sowohl faktisch als auch vertraglich als Wohnraum genutzt werden kann, ist daher die Befreiungsbestimmung wohl anwendbar, selbst wenn das Bestandobjekt vom Vermieter auch für berufliche Zwecke genutzt wird. Im Sinne der Aussagen des VwGH – sowie auch des gebührenrechtlichen Urkundenprinzips – ist mE aber auch der konkrete Mietvertrag zu beachten. Werden etwa in einem Wohnhaus bestimmte Flächen laut Mietvertrag eindeutig zu Geschäftszwecken vermietet (zB Arztpraxis etc), wird in einem solchen Fall die Gebührenbefreiung wohl nicht zur Anwendung kommen (vgl offenlassend, *Kampitsch, immo aktuell 2022, 201*). Die weitere Entwicklung der Rsp bleibt daher mit Spannung abzuwarten.

Dr. Erich Schaffer, MSc, LL.B., ist Steuerberater und Geschäftsführer der WTS Wien sowie Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Fruchtgenussvereinbarung ohne Gestaltungsmöglichkeiten

ecolex 2022/603

§ 2 EStG

VwGH 8. 9. 2022, Ra 2021/15/0054

Einkünftezurechnung; Fruchtgenuss

Ohne faktische Möglichkeit, auf die Einkünfte einen Einfluss nehmen zu können, kommt es nicht zur Übertragung der Einkunftsquelle auf den Fruchtgenussberechtigten.

Sachverhalt:

Der Vater zweier minderjähriger Töchter war auf der Suche nach einem neuen Firmensitz seiner Unternehmen und erwarb im Jahr

2009 zu diesem Zweck eine Liegenschaft. Das operativ tätige Unternehmen, dessen Gf der Vater auch war, verlegte noch im Jahr 2009 den Firmensitz in diese Liegenschaft.

Mit Vertrag vom 30. 3. 2010 räumte der Vater seinen beiden Töchtern das Fruchtgenussrecht an einem Teil von ca 50% des auf diesem Grundstück befindlichen Gebäudes ein. Als Vertragslaufzeit wurde der Zeitraum von 1. 1. 2010 bis 31. 12. 2015 vereinbart, wobei jeder Vertragspartei das Kündigungsrecht mit einer einmonatigen Kündigungsfrist eingeräumt wurde. Bereits im Vertrag über die Fruchtgenusseneinräumung war festgehalten, dass eine Holdinggesellschaft, die sämtliche Anteile an jener operativ tätigen Gesell-