

Kapitel 1

Einführung in die Immobilienbesteuerung

1.1 Sachliche Abgrenzung

Hinter dem Begriff „Immobilienbesteuerung“ verstecken sich verschiedenste Steuern, die im Zusammenhang mit dem Erwerb, dem Eigentum, dem Besitz, der Nutzung, der Veräußerung oder der unentgeltlichen Übergabe von Immobilien stehen.

Beim Erwerb einer Immobilie wird idR Grunderwerbsteuer sowie die Gebühr für die Eintragung im Grundbuch anfallen. Der Eigentümer einer Immobilie wird mit Grundsteuer belastet. Bei der betrieblichen Nutzung oder der Vermietung und Verpachtung einer Immobilie können einerseits Ertragsteuern (Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer) und andererseits Umsatzsteuern anfallen. Wird die Immobilie veräußert, wird auch ein eventuell anfallender Veräußerungsgewinn der Ertragsbesteuerung unterworfen.

Der vorliegende Folder beschäftigt sich mit letzterem Tatbestand: Die ertragsteuerliche Behandlung der Veräußerung einer Immobilie. Dieser Bereich wurde im Zuge des Sparpaketes mit dem 1. StabG 2012 neu geregelt. Die Ausführungen beinhalten die Änderungen durch das AbgÄG 2012, das 2. AbgÄG 2014, das StRefG 2015/16, die Wartungserlässe der Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) 2013¹ und 2015² und die zur ImmoESt herausgegebenen Informationen des BMF.³

Bei der Veräußerung von Immobilien aus dem Vermögen eines Betriebes wird in den meisten Fällen ein steuerlicher Vertreter bei der steuerlichen Beurteilung und der Berechnung der ImmoESt involviert sein. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich daher auf die Veräußerungen von Immobilien aus dem Privatvermögen und behandeln betriebliche Veräußerungsgeschäfte nur am Rande. Insbesondere wird auf die Spezialbestimmungen bei der Einlage und der Entnahme, beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sowie bei der Auf- und Abwertung von Grundstücken nicht gesondert eingegangen.

¹ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 5.6.2013

² BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25.8.2015

³ Insbesondere vom BMF veröffentlichtes „Handbuch Immobilienertragsteuer – Erweiterung der Selbstberechnung Grunderwerbsteuer“, Stand 11. Dezember 2015

ACHTUNG: Die BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, BMF-010203/0402-VI/6/2012, ist seit Veröffentlichung des EStR 2000 – Wartungserlasses 2013 nicht mehr anzuwenden!

1.2 Begriffsabgrenzung

Veräußerungen von privaten Immobilien waren nach der alten Regelung (EStG iF vor dem 1. StabG 2012) nur innerhalb der sogenannten „Spekulationsfrist“ steuerpflichtig. Die ESt auf solche Veräußerungsgeschäfte wurde früher daher auch als „Spekulationssteuer“ oder „Spekulationsertragsteuer“ bezeichnet. Mit dem 1. StabG 2012 wurde die Spekulationsfrist für Immobilien aber gänzlich abgeschafft, weshalb diese Begriffe in diesem Bereich auch keine weitere Verwendung mehr finden.

Nach der neuen Regelung sind jene Immobilienveräußerungen zu unterscheiden, die dem besonderen Steuersatz von 30% (bis 31.12.2015 25%) unterliegen und jene Veräußerungsgeschäfte, die abweichend davon der Tarifbesteuerung unterliegen.

Veräußerungsgewinne, die der Tarifbesteuerung unterliegen, werden im normalen Veranlagungsverfahren mit ESt zum laufenden progressiven Tarif oder mit KöSt besteuert (Regelbesteuerung).

Für Veräußerungsgewinne, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, sind seit 2013 Vorauszahlungen zu leisten (Körperschaften iSd § 1 Abs 2 und 3 Z 1 KStG und Privatstiftungen sind davon ausgenommen). Im Gesetzestext unterscheidet der Gesetzgeber hier zwischen jenen Vorauszahlungen, die aufgrund einer Selbstberechnung direkt vom Parteienvertreter abgeführt werden und jenen Vorauszahlungen, die der Steuerpflichtige selbst abführt. Erstere werden im Gesetzestext „Immobilien-ertragsteuer“ genannt, während letztere als „besondere Vorauszahlungen“ bezeichnet werden. Beides stellt letztlich aber nur eine besondere Form der ESt dar.

Diese begriffliche Unterscheidung ist aber leicht irreführend. Im Folgenden wird die 30%ige (bis 31.12.2015 25%ige) Sondersteuer auf Veräußerungsgewinne daher generell als „Immobilien-ertragsteuer“, kurz ImmoESt, bezeichnet. Ob eine Selbstberechnung durch den Parteienvertreter vorgenommen wird oder nicht, hat dabei keinen Einfluss auf die Bezeichnung als ImmoESt.

Kapitel 3

Die Neuregelung

3.1 Steuerpflichtige Tatbestände

3.1.1 Allgemeines

Mit Einführung der ImmoESt unterliegen seit dem 1. April 2012 sämtliche Immobilienveräußerungen – unabhängig von der Behaltdauer – der Steuerpflicht. Die Spekulationsfrist von 10 bzw 15 Jahren wurde abgeschafft und private und betriebliche Veräußerungen wurden weitgehend gleichgestellt. Ausgenommen von der Besteuerung sind nur jene Veräußerungen, die unter einen der Befreiungstatbestände fallen (siehe Tz 3.3).

Zu unterscheiden sind jene Immobilienveräußerungen, die unter das Regime der ImmoESt fallen und die damit mit dem besonderen Steuersatz von 30% (bis 31.12.2015 25%) besteuert werden und jene Veräußerungen, die abweichend davon der Regelbesteuerung unterliegen (Besteuerung zum laufenden Tarif).

Das Regime der ImmoESt umfasst einerseits private Grundstücksveräußerungen, dh Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, die keinem Betriebsvermögen angehören. Andererseits ist es auch auf betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken anzuwenden. Dies gilt auch für die Veräußerung von Grundstücken durch pauschalierte Land- und Forstwirte.

Das ImmoESt-Regime kommt jedoch nicht zur Anwendung,

- wenn das Grundstück (im Zeitpunkt der Veräußerung) dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist (Grundstückshandel – siehe Rz 6685 EStR),
- wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt (gewerblich tätige Immobilienentwicklungsgesellschaften – siehe Rz 6686 EStR),
- soweit der Buchwert durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung (noch) gemindert ist,
- soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind (dies gilt nicht, soweit übertragene stille Reserven durch eine Auflösung der Bewertungsreserve bereits steuerlich erfasst wurden) oder
- wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder § 19 EStG zu Einkünften führt.

Von der Ausnahme bei **Veräußerungen gegen Rente** sind jene Grundstücksveräußerungen erfasst, bei denen die in Form einer Rente zufließenden Einkünfte nach Maßgabe des Zu- und Abflussprinzips zu erfassen sind. Dies betrifft Einkünfte aus privaten Grundstücksverkäufen und aus betrieblichen Grundstücksverkäufen durch einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

Beispiel 2 : Übertragung gegen Übernahme von Kosten

Der Alleineigentümer einer Liegenschaft überträgt diese an seine Tochter. Die Tochter verpflichtet sich im Gegenzug die künftigen Todfallskosten des Übergebers zu bezahlen.

Lösung:

Es liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft und damit eine Veräußerung iSd EStG vor, wenn die übernommenen Kosten mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes betragen. Der Zufluss erfolgt erst bei tatsächlicher Kostentragung. Die ImmoESt kann damit auch erst in diesem Zeitpunkt anfallen.

Die **Zurückbehaltung eines Gebrauchs- oder Nutzungsrechts** (zB Wohnrecht, Fruchtgenussrecht, Gartenbenützung, Holzbezugsrecht, Fischereirecht) stellt keinen Teil des Veräußerungserlöses dar und kann damit für sich allein auch kein entgeltliches Veräußerungsgeschäft begründen. Übergeben wird nur die belastete Immobilie.

Beispiel 3: Übertragung mit Zurückbehalt eines Rechtes

Der Alleineigentümer A einer Liegenschaft überträgt diese unentgeltlich an seine Tochter.

- a) A behält sich das Fruchtgenussrecht zurück.
- b) A behält für sich und seine Gattin B das Wohnungsgebrauchsrecht zurück.
(Variante: A und B sind Hälfteeigentümer und behalten das Wohnungsgebrauchsrecht für sich zurück.)
- c) A behält das Wohnungsgebrauchsrecht für eine 3. Person zurück.

Lösung:

Der Zurückbehalt des Fruchtgenuss- oder Wohnungsgebrauchsrechtes stellt keinen Veräußerungserlös iSd ImmoESt dar. In den Fällen a) bis c) liegt jeweils ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor.

Die **Übernahme eines** bestehenden, aber bloß schuldrechtlich eingeräumten **Fruchtgenussrechtes oder Wohnrechtes** durch den Erwerber eines Grundstückes stellt dagegen eine Gegenleistung dar, weil es sich um eine bloße Übernahme einer Verbindlichkeit handelt. Ebenso stellt die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einem anderen Grundstück eine Gegenleistung dar.

Soweit das (wirtschaftliche) Eigentum des Steuerpflichtigen **lediglich konkretisiert** wird, kommt es zu keinem entgeltlichen Veräußerungsvorgang. Darunter fallen insbesondere die Umwandlung von schlichtem Miteigentum in **Wohnungseigentum** und umgekehrt, soweit sich die (wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse nicht ändern, sowie die **Realteilung** von Grundstücken.

Dasselbe gilt bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken im Rahmen der **Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens** und der ehelichen Ersparnisse nach

§ 871 ABGB (Irrtum), § 879 ABGB (Verstoß gegen die guten Sitten wie zB Wucher), § 932 ABGB (Wandlung) und § 934 (Verkürzung über die Hälfte) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes aufgrund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären.

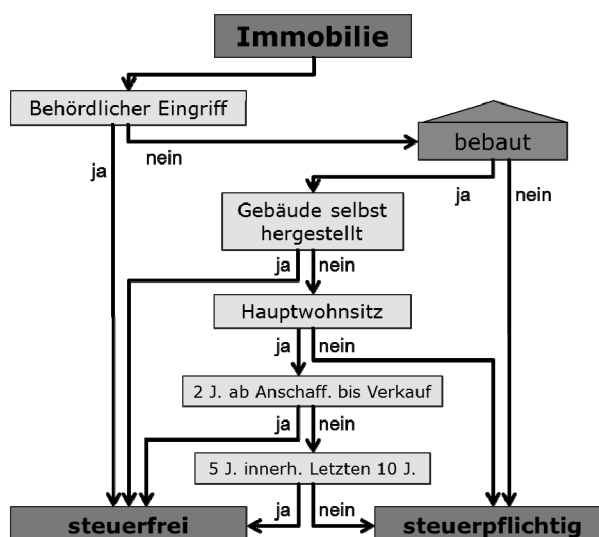
3.3 Befreiungstatbestände

3.3.1 Übersicht

Von der Besteuerung ausgenommen sind nach § 30 Abs 2 und § 3 Abs 1 Z 33 EStG die Einkünfte

- aus der Veräußerung von **Eigenheimen oder Eigentumswohnungen** samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer eine bestimmte Zeit als Hauptwohnsitz gedient haben,
- aus der Veräußerung von **selbst hergestellten Gebäuden**, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben,
- aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines **behördlichen Eingriffs** sowie aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen bestimmter behördlicher Verfahren,
- aus der **Abgeltung für Wertminderungen** von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse.

Die folgende Grafik stellt den Entscheidungsbaum bei der Überprüfung einer anwendbaren Steuerbefreiung dar. Die einzelnen Befreiungstatbestände werden anschließend im Detail erläutert:



Beispiel 15: Hauptwohnsitzbefreiung bei Beibehaltung des Wohnsitzes in zweiter Wohneinheit

C bewohnt ein Einfamilienhaus, das er vor 20 Jahren käuflich erworben hat. Im Jahr 2016 teilt er sein Eigenheim in zwei Wohneinheiten auf.

- a) Er veräußert eine Wohneinheit und behält in der anderen seinen Hauptwohnsitz.
- b) Er übersiedelt nachweislich (zB auch Nachweis des Jobwechsels) ins Ausland und veräußert daher das gesamte Gebäude. Eine der beiden Wohneinheiten mietet er anschließend als Nebenwohnsitz.

Lösung:

- a) Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar, da der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wird.
- b) Die Hauptwohnsitzbefreiung ist anwendbar, da der Hauptwohnsitz aufgegeben wird und nur ein Nebenwohnsitz beibehalten wird.

Wird die 5-Jahres-Frist erfüllt, so kann innerhalb des 10-Jahres-Zeitraumes auch eine **Vermietung der Wohnstätte** stattgefunden haben. Soll hingegen die 2-Jahres-Frist angewandt werden, ist eine (auch kurzfristige) Vermietung von mehr als einem Drittel der Nutzfläche des Eigenheims oder der Eigentumswohnung stets befreiungsschädlich.

3.3.3.4 Begriff „Hauptwohnsitz“

Der Hauptwohnsitz im steuerlichen Sinne ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige seinen **Mittelpunkt der Lebensinteressen** hat.

Dies muss nicht zwingend an jenem Ort sein, an dem der Steuerpflichtige auch zum Hauptwohnsitz gemeldet ist. Ein Hauptwohnsitz kann auch an einem Wohnsitz vorliegen, an dem der Steuerpflichtige überhaupt nicht gemeldet oder nur zum Nebenwohnsitz gemeldet ist. Eine **Hauptwohnsitz-Meldung** nach dem Meldegesetz stellt aber ein Indiz im Rahmen der Beweiswürdigung dar.

Bei Vorliegen **mehrerer Wohnsitze** ist als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Für die Beurteilung des Hauptwohnsitzes können ua folgende Kriterien herangezogen werden:

- Ort der Zustellung der Post,
- Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber oder
- Höhe des Energie- und Wasserverbrauches.

Ein vorübergehender **Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz** ist nicht befreiungsschädlich.

Kapitel 4

Die Berechnung

4.1 Alt- oder Neuvermögen

4.1.1 Allgemeines

Da die Neuregelung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen auch Grundstücke umfasst, die bereits außerhalb der ursprünglichen Spekulationsfrist liegen oder bisher gar nicht besteuert wurden und damit nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 nicht steuerverhangen waren, würde die Besteuerung mit normaler ImmoEST für diese Fälle eine besondere Härte darstellen. Aus diesem Grund wurde eine begünstigte Besteuerung in Form einer **Pauschalregelung für sogenanntes „Altvermögen“** eingeführt.

Unter den Begriff des „**Altvermögens**“ fallen dabei all jene Grundstücke, die zum 31. März 2012 nicht (mehr) steuerverhangen waren. Dies sind

- **private Immobilien**, die schon **vor dem 1. April 2002** (10-jährige Spekulationsfrist) bzw. **vor dem 1. April 1997** (15-jährige Spekulationsfrist, wenn innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem § 28 Abs 3 EStG geltend gemacht wurden) angeschafft wurden,
- **Grund und Boden im Betriebsvermögen**, wenn der Gewinn nach § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG ermittelt wird bzw. wurde (freiwillige Bilanzierung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder einkommensteuerliche Pauschalierung) und das Grundstück schon **vor dem 1. April 2002** angeschafft wurde sowie
- sonstige Immobilien, deren Veräußerung **bisher keine Steuerpflicht auslöst** hat (zB bestimmte Immobilien von Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Körperschaften).

Zur Altregelung siehe Kapitel 2.

Maßgeblich ist dabei nur die **abstrakte Steuerbarkeit**. Ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn (oder -verlust) entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund einer Befreiung nicht steuerpflichtig gewesen wäre, ist nicht von Relevanz.

Unter „**Neuvermögen**“ werden im Umkehrschluss zu dem in § 30 Abs 4 EStG geregeltem Altvermögen Grundstücke verstanden, die am 31. März 2012 noch steuerverhangen waren. Mit anderen Worten handelt es sich um

- **private Immobilien**, die erst **nach dem 31. März 2002** (10-jährige Spekulationsfrist) bzw. **nach dem 31. März 1997** (15-jährige Spekulationsfrist) angeschafft wurden,

4.3 Berechnungsbeispiele¹⁵

Beispiel 18: Altvermögen ohne Umwidmung (alte Rechtslage)

Ein Ferienhäuschen wurde 1990 um € 100.000,-- gekauft und im Herbst 2015 um € 170.000,-- veräußert. Der Mehrerlös beträgt somit € 70.000,--.

Lösung:

Da das Grundstück vor dem 1.4.2002 angeschafft wurde, handelt es sich um Altvermögen. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Saldo von 14% ist nach der Rechtslage vor dem StRefG 2015/16 mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu erfassen. Die effektive Steuerbelastung beträgt somit 3,5% vom Veräußerungserlös, das sind € 5.950,--.

Beispiel 19: Altvermögen ohne Umwidmung (neue Rechtslage)

Angaben wie im vorigen Beispiel, jedoch wird das Häuschen erst im Frühling 2016 veräußert.

Lösung:

Wie im vorigen Beispiel handelt es sich um Altvermögen, bei dem die Anschaffungskosten pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt werden. Der Saldo von 14% ist nach der neuen Rechtslage seit dem StRefG 2015/16 mit dem besonderen Steuersatz von 30% zu erfassen. Die effektive Steuerbelastung beträgt somit 4,2% vom Veräußerungserlös, das sind € 7.140,--.

Beispiel 20: Altvermögen mit Umwidmung (alte Rechtslage)

Ein Grundstück wurde 1985 um € 5.000,-- erworben. 1995 wurde es von Acker- in Bauland umgewidmet. Im Sommer 2015 wurde es um € 30.000,-- veräußert.

Lösung:

Auch hier handelt es sich um Altvermögen, welches jedoch seit dem letzten entgeltlichen Erwerb und seit 1988 in Bauland umgewidmet wurde. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Saldo von 60% ist nach der Rechtslage vor dem StRefG 2015/16 mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu erfassen. Die effektive Steuerbelastung beträgt somit 15% vom Veräußerungserlös, das sind € 4.500,--.

Beispiel 21: Altvermögen mit Umwidmung (neue Rechtslage)

Angaben wie im vorigen Beispiel, jedoch wird das Grundstück erst im Sommer 2016 veräußert.

¹⁵ Weitere Berechnungsbeispiele finden Sie im „Handbuch Immobilienertragsteuer“ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-parteienvertreter/Parteienvertreter-Handbuecher.html>

Anhang

Gesetzestexte²³

6.1 EStG 1988 in der Fassung vom 1.1.2016 – Bestimmungen für Privatvermögen

Private Grundstücksveräußerungen

§ 30. (1) *Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.*

(2) *Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

1. *Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

2. *Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.*

3. *Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.*

4. *Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.*

(3) *Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Abset-*

²³ Quelle: <http://www.ris.bka.gv.at>; Stand 1.1.2016