

## Kapitel 1

# Überblick über die ImmoEST und die aktuellen Änderungen

## 1.1 System der Besteuerung

Seit der Einführung der ImmoEST im Jahr 2012 haben wir uns alle an die Tatsache gewöhnt, dass grundsätzlich alle Veräußerungen von Immobilien – dh Grund und Boden, Häuser, Wohnungen etc – steuerpflichtig sind. Durch die Steuerreform 2015/2016 kommt es zu den ersten Anpassungen in diesem Bereich. Leider sind diese nicht zum Vorteil der Steuerpflichtigen: die wesentliche Änderung im Bereich der Immobilienbesteuerung sieht nämlich vor, dass der Steuersatz für private Grundstücksveräußerungen von 25% auf 30% erhöht wird. Zusammengefasst müssen wir Ihnen somit leider mitteilen, dass Sie für Gewinne aus dem Verkauf Ihrer Immobilie ab 1.1.2016 mehr Steuer zahlen müssen.

Im Folgenden werden wir Ihnen den schon aus der Erstauflage bewährten praxisnahen, mit vielen Beispielen illustrierten Überblick über die ImmoEST bieten und speziell auf die Änderungen und Neuerungen eingehen.

Die Immobilienbesteuerung sieht vor, dass Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien unabhängig davon, wie lange Sie diese besessen haben und auch unabhängig davon, ob es sich um Privat- oder Betriebsvermögen handelt, besteuert werden.

Grundsätzlich zielt die Besteuerung auf den erzielten Gewinn aus dem Verkauf ab. Dieser wird ermittelt, indem dem erzielten Verkaufserlös die seinerzeitigen Anschaffungskosten in adaptierter Form gegenübergestellt werden.

### Beispiel 1:

Kauf einer Eigentumswohnung im Jahr 2005 um € 250.000,-; Verkauf dieser Wohnung im Jahr 2016 um € 300.000,-.

Aus diesem Verkauf ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von € 50.000,-, der die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer (ImmoEST) bildet.

Adaptiert bedeutet, dass im Endeffekt der Buchwert der Immobilie dem Verkaufserlös gegenüber gestellt wird. Dies ist vor allem relevant, wenn eine Immobilie vermietet oder betrieblich genutzt wurde und Abschreibungen geltend gemacht wurden bzw Instandsetzungsaufwendungen angefallen sind.

Die Besteuerung des so ermittelten Gewinnes erfolgt dann mit einem fixen Steuersatz von 30%. Für sogenanntes Altvermögen (*siehe Tz 2.1*) wird ein Steuersatz von 4,2% (bzw 18% bei Umwidmungen) auf den Veräußerungserlös angewendet, da der Gesetzgeber eine Erleichterung schaffen wollte, weil er annimmt, dass bei Altvermögen die seinerzeitigen Anschaffungskosten oftmals schwer zu ermitteln sein werden.

### Beispiel 22:

Herr Mayer nutzt sein Eigenheim seit zehn Jahren als Hauptwohnsitz. Nun baut er dieses um und teilt das Haus in zwei Wohneinheiten auf. Er selbst bezieht eine davon und verkauft die andere.

Die Veräußerung des Anteils am Haus ist für Herrn Mayer steuerpflichtig, obwohl die zeitlichen Fristen erfüllt sind, da er seinen Hauptwohnsitz nicht aufgibt.

### Beispiel 23:

Herr und Frau Müller verkaufen ihr Haus, das über zwei Wohneinheiten verfügt. Die zeitlichen Fristen für die Hauptwohnsitzbefreiung sind erfüllt. Herr und Frau Müller geben ihren bisherigen Wohnsitz auf. Die von Ihnen bewohnte Einheit umfasst

- a) 70% der Nutzfläche
- b) 55% der Nutzfläche

In Fall a) steht die Befreiung zu und der gesamte Verkauf ist steuerfrei, da mindestens  $\frac{2}{3}$  für die Wohnzwecke von Herr und Frau Müller verwendet wurden.

In Fall b) steht die Befreiung für den Verkauf nicht zu, da weniger als  $\frac{2}{3}$  der gesamten Nutzfläche für eigene Wohnzwecke verwendet wurden.

Eine weitere Abschwächung der Anforderungen besteht darin, dass auch schon Zeiten als Wohnungseigentumswerber für die Berechnung der zwei Jahre anrechenbar sind. Als Wohnungseigentumswerber gelten Sie, wenn Ihnen schriftlich die Einräumung von Wohnungseigentum zugesagt wurde.

#### 2.3.1.2 5-Jahres-Befreiung

Die zweite Befreiungsbestimmung für die Veräußerung des Hauptwohnsitzes wurde mit der ImmoESt im Jahr 2012 neu eingeführt, sozusagen als Entschädigung und Erleichterung dafür, dass nunmehr Immobilien unbeschränkt steuerpflichtig bleiben.

Diese Befreiung ist anwendbar, wenn die verkaufte Immobilie für mindestens fünf Jahre durchgehend während der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz verwendet wurde. Nicht notwendig ist es dabei, dass der Hauptwohnsitz unmittelbar vor der Veräußerung bestanden hat.

### Beispiel 24:

Herr und Frau Scheiner sind Eigentümer eines kleinen Hauses in Niederösterreich, das von 2009 bis 2015 durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Seit 2015 haben die beiden ihren Hauptwohnsitz in Wien und haben ihr Häuschen vermietet. Im Jahr 2016 verkaufen sie das Haus – der Verkauf ist aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung steuerfrei, da die Bedingung fünf Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre erfüllt ist.

### 2.3.2 Befreiung für selbst hergestellte Gebäude

Die zweite wesentliche Befreiung beim Verkauf einer Immobilie ist jene für selbst hergestellte Gebäude. Der große Unterschied zur Hauptwohnsitzbefreiung ist, dass nur das Gebäude von der Steuerpflicht befreit ist und nicht der Grund und Boden.

#### Beispiel 27:

Familie Keller verkauft ihr selbst erbautes Einfamilienhaus am Rande von Salzburg. Der Veräußerungsgewinn ist einerseits in einen Teil für das Gebäude und andererseits in einen Teil für das Grundstück aufzuteilen. Nur der Gebäudeteil ist von der ImmoESt befreit, der Grundstücksteil ist steuerpflichtig.

Neben der Eingrenzung auf das Gebäude gibt es noch eine weitere Einschränkung bei dieser Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung steht nur dann zu, wenn das Gebäude in den letzten zehn Jahren vor dem Verkauf nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet worden ist. Dh im Klartext, dass das Gebäude nicht vermietet werden darf. Haben Sie nur einen Teil des Gebäudes vermietet und den anderen Teil selbst bewohnt, dann steht die Befreiung anteilig für den Teil zu, den Sie selbst bewohnt haben. Für den Teil, den Sie vermietet haben, müssen Sie aber die ImmoESt bezahlen.

Was ist nun unter „selbst hergestellt“ zu verstehen? Klarerweise solche Gebäude, die tatsächlich mit der eigenen Arbeitskraft errichtet wurden.

Andererseits sind aber auch solche Gebäude vom Begriff „selbst hergestellt“ umfasst, die vom Eigentümer als Bauherr errichtet worden sind. Hat also ein Grundstückseigentümer eine Baufirma mit der Errichtung eines Einfamilienhauses beauftragt, dann gilt dieses auch als selbst hergestellt.

Als „selbst hergestelltes“ Gebäude gilt auch ein selbst hergestellter Rohbau, der vor Fertigstellung verkauft wird.

Nicht als „selbst hergestellt“ gilt jedoch ein Dachboden, der selbst oder als Bauherr komplett ausgebaut wurde. Auch Zu- oder Umbauten gelten nicht als „selbst hergestellte“ Gebäude, da nur die erstmalige Errichtung von der Steuerbefreiung erfasst ist.

#### Beispiel 28:

Frau Böckle kauft einen Dachboden im Rohzustand und beauftragt eine Baufirma mit dem Ausbau des Dachbodens zu einem luxuriösen Loft.

Verkauft Frau Böckle später dieses Loft, kann sie die Steuerbefreiung für selbst hergestellte Gebäude nicht anwenden, da keine erstmalige Errichtung eines Gebäudes vorliegt.

### 3.1 Grunderwerbsteuer neu 2016

Wie schon eingangs dargestellt, hat der Gesetzgeber die Grunderwerbsteuer ab dem Jahr 2016 komplett neu gestaltet und ein neues System und viele neue Begriffe eingeführt. Grund für die Änderung waren Entscheidungen des VwGH, die den Gesetzgeber gezwungen haben, das System der Einheitswerte aufzugeben, weil diese nach Ansicht der Richter zu weit von der Realität entfernt waren.

Wie funktioniert nun die neue Grunderwerbsteuer? Die Grunderwerbsteuer sieht drei Arten vor, wie eine Immobilie erworben werden kann: entgeltlich, teilentgeltlich und unentgeltlich. Für alle Teile die unentgeltlich sind, ist der Grundstückswert die Bemessungsgrundlage. Weiters kommt für den unentgeltlichen Teil ein komplett neuer Stufentarif (ähnlich der Einkommensteuer) zur Anwendung. Zu guter Letzt sagt der Gesetzgeber, dass Erwerbe unter Lebenden im Familienkreis immer (!) unentgeltlich sind, egal ob geschenkt oder gekauft wird.

Wenn Sie jetzt verwirrt sind und im Moment keinen Durchblick haben, wundern Sie sich nicht. Wir werden Ihnen die Punkte Schritt für Schritt im Groben erläutern.

Zuerst einmal eine Entwarnung für all jene, die eine Immobilie durch einen „normalen“ Kauf von Fremden erwerben – hier bleibt das System beim Alten: Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der Kaufpreis und beträgt auch weiterhin 3,5%.

#### Beispiel 42:

Herr Schlager kauft eine Eigentumswohnung in Linz um € 275.000,-- von einem Bauträger – die Grunderwerbsteuer beträgt € 9.625,-- – 3,5% von der Gegenleistung, dem Kaufpreis von € 275.000,--.

#### 3.1.1 Tarif

Kernstück der Reform ist ein zweigeteilter Tarif. Einerseits bleibt alles beim Alten und die Grunderwerbsteuer beträgt weiterhin 3,5% vom Kaufpreis für alle entgeltlichen Erwerbe (siehe Beispiel 42 und unten).

Für unentgeltliche Erwerbe bzw unentgeltliche Teile gibt es aber einen ganz neuen Stufentarif:

Bemessungsgrundlage	Tarif
€ 0,-- bis € 250.000,--	0,5%
€ 251.000,-- bis 400.000,--	2,5%
über € 400.000,--	3,5%

Praktische Beispiele folgen im weiteren Verlauf, wenn wir Ihnen die weiteren wesentlichen neuen Regelungen der „Grunderwerbsteuer neu“ vorgestellt haben.

### 3.1.4 Familienverband

Zum Abschluss der Ausführungen über die Grunderwerbsteuer neu gehen wir noch auf den Familienverband ein; dieser ist von sehr großer Bedeutung für alle Immobilien-transaktionen ab 1.1.2016:

Übertragungen im Familienverband werden im Gesetz IMMER als unentgeltlich definiert, auch wenn es eine Gegenleistung gibt oder gar ein Kauf vorliegt. Was gilt nun ab 2016 als Familienverband? Das ist eine der wenigen guten Nachrichten, die die Steuerreform 2015/2016 mit sich bringt: Der Familienverband für die Grunderwerbsteuer richtet sich nach dem Gerichtsgebührengesetz und dieses kennt (mittlerweile) einen sehr weiten Familienverband. Der Familienverband umfasst: Ehegatten, eingetragene Partner (auch jene im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe), Lebensgefährten, sofern sie einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, Verwandte oder Verschwägerter in gerader Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner, Geschwister, Nichten und Neffen des Überträgers.

#### Beispiel 50:

Frau Hermann verkauft ihrer Nichte ein leer stehendes Grundstück, damit die Nichte dort für sich und für die Familie ein Haus bauen kann. Der Grundstückswert beträgt € 80.000,--, die Nichte zahlt Frau Hermann € 45.000,--.

Unabhängig davon, ob die Nichte eine Zahlung leistet und wie hoch diese im Verhältnis zum Grundstückswert ist, gilt der Erwerb als unentgeltlich. Die Grunderwerbsteuer beträgt € 400,-- – 0,5% von € 80.000,--.

### 3.1.5 Zusammenrechnung

Einen Punkt gilt es bei der Grunderwerbsteuer neu noch zu beachten: kommt es innerhalb von fünf Jahren zu unentgeltlichen Erwerben zwischen den gleichen natürlichen Personen oder am gleichen Grundstück, werden diese zusammengerechnet. Diese Bestimmung soll sicherstellen, dass - innerhalb einer gewissen Zeit - die Tarifstufen nur einmal ausgenutzt werden können.

#### Beispiel 51:

Herr Schulz schenkt seinem Sohn im Jahr 2016 die Eigentumswohnung, die er selbst bewohnt – der Grundstückswert beträgt € 180.000,--. Im Jahr 2019 verstirbt Herr Schulz und sein Sohn erbt ein Haus samt Grundstück in Salzburg mit einem Grundstückswert von € 140.000,--.

Da ein Erwerb zwischen den gleichen natürlichen Personen innerhalb von fünf Jahren vorliegt, kommt es zur Zusammenrechnung.

Die Grunderwerbsteuer für die Eigentumswohnung beträgt € 900,-- (0,5% von € 180.000,--). Beim Erwerb des zweiten Grundstücks wird die erste Tarifgrenze von € 250.000,-- überschritten, da von dieser Stufe nur noch € 70.000,-- „frei“ sind. Die Grunderwerbsteuer beträgt daher € 2.100,-- – 0,5% von den noch „freien“ € 70.000,--, die weiteren € 70.000,-- sind mit 2,5% zu besteuern.

## 4.2 Einkommensteuer

Die Einkommensteuer richtet sich nach den Einkünften, die Sie aus der Vermietung Ihrer Immobilie erzielen. Dh, dass Sie grundsätzlich mit Beginn einer Vermietung verpflichtet sind, Einkommensteuererklärungen samt aller Beilagen beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Diese Einkommensteuererklärung ist nicht zu verwechseln mit einer Arbeitnehmerveranlagung, umgangssprachlich als „Steuerausgleich“ bezeichnet. Die Einkommensteuererklärung, vor allem samt Beilagen, ist wesentlich umfangreicher!

Das zuständige Finanzamt ist im Regelfall das Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen, unabhängig von der Lage der Wohnung. Das bedeutet also, dass für Sie jenes Finanzamt zuständig ist, in dessen Aufgabenbereich Ihr Wohnsitz liegt. Unabhängig davon, wo die vermietete Immobilie liegt.

### Beispiel 58:

Herr Maier wohnt im 22ten Wiener Gemeindebezirk. Er ist Eigentümer einer Wohnung im 9ten Wiener Gemeindebezirk, die er vermietet hat.

Zuständig für die steuerlichen Angelegenheiten von Herrn Maier ist das Finanzamt Wien 2/20/21/22 als sein Wohnsitzfinanzamt. Bei diesem hat Herr Maier seine Steuererklärungen einzureichen, inklusive der Beilagen über die Vermietung der Wohnung, die im 9ten Wiener Gemeindebezirk liegt.

### Beispiel 59:

Frau Bauer ist Angestellte in einer Rechtsanwaltskanzlei und bezieht ein Gehalt für ihre Tätigkeit. Bisher hat sie keine weiteren Einkünfte erzielt. Im Jahr 2016 erbt sie eine Wohnung in Wien von ihrer Großtante und vermietet diese ab Mai 2017.

Frau Bauer muss den Beginn der Vermietung dem zuständigen Finanzamt melden und für das Jahr 2017 erstmals eine Einkommensteuererklärung abgeben.

Erzielen Sie also einen „Überschuss der Einkünfte über die Werbungskosten“ aus der Vermietung, also einen Gewinn, dann unterliegt dieser dem „normalen“ Einkommensteuertarif. Die Ermittlung des Gewinns erfolgt dabei durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Dabei rechnen Sie alle Einnahmen, die Sie in einem Jahr erhalten, zusammen und ziehen davon alle Ausgaben, die Sie in einem Jahr tätigen, ab. Neben diesen Ausgaben können auch Abschreibungen für die Immobilie geltend gemacht werden, sowie sonstige steuerliche Besonderheiten berücksichtigt werden.

Sind die Einnahmen höher als die Ausgaben und die steuerlichen Sonderpositionen, dann haben Sie in diesem Jahr einen Überschuss, vereinfacht ausgedrückt also einen Gewinn erzielt. Der so ermittelte Gewinn ist dann mit dem vollen Einkommensteuertarif zu versteuern.

## 4.4 Umsatzsteuerliche Besonderheiten bei der Vermietung und Verpachtung

Gemeinsam mit der ImmoESt gab es im Jahr 2012 auch zwei einschneidende Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer und Immobilien:

- die Einschränkung der Option auf steuerpflichtige Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten und
- die Verlängerung der Beobachtungsphase für die Vorsteuerkorrektur auf 20 Jahre.

Vor allem der erste Punkt (die Einschränkung der Option zur steuerpflichtigen Vermietung) beschäftigt uns immer noch regelmäßig und hat weitreichende Auswirkungen. Dazu kommen wir in *Tz 4.4.2*.

### 4.4.1 Verlängerung des Beobachtungszeitraums zur Umsatzsteuerkorrektur

Durch die Verlängerung der Beobachtungsphase wird jener Zeitraum von zehn auf zwanzig Jahre verlängert, in dem ein bereits geltend gemachter Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer Immobilie aufgrund einer Nutzungsänderung korrigiert und – zumindest teilweise – rückgängig gemacht werden muss.

Dh, dass Sie als Erbauer oder Käufer einer Immobilie aus der Errichtung bzw dem Kauf Vorsteuer geltend gemacht haben und diese nun anteilig an das Finanzamt zurückzahlen müssen, wenn sich innerhalb der 20 Jahre ab Fertigstellung/Kauf eine Nutzungsänderung ergibt.

#### Was ist nun eine sogenannte „Nutzungsänderung“?

Eine Nutzungsänderung liegt vor allem dann vor, wenn Sie aus dem Kauf oder der Errichtung eines Gebäudes Vorsteuern geltend gemacht haben, dieses aber innerhalb der nunmehr 20-jährigen Frist umsatzsteuerfrei verkaufen. Der umsatzsteuerfreie Verkauf ist ja grundsätzlich möglich, da der Verkauf von Immobilien von der Umsatzsteuer befreit ist. Der Verkäufer kann jedoch zur umsatzsteuerpflichtigen Behandlung des Verkaufs optieren (=wählen).

Eine Nutzungsänderung liegt auch dann vor, wenn Sie das Gebäude zuerst steuerpflichtig vermieten und dieses dann aufgrund eines neuen Mieters oder aufgrund anderer geänderter Umstände umsatzsteuerfrei vermieten.

Zusammenfassend liegt eine Nutzungsänderung immer dann vor, wenn Sie aus Kauf, Sanierung oder Bau Vorsteuern geltend gemacht haben und dann innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren eine Steuerbefreiung für Verkauf oder Vermietung in Anspruch nehmen. Dann stellen Sie nämlich keine Umsatzsteuer mehr in Rechnung und der Staat „fällt somit um die seinerzeit geltend gemachte Vorsteuer um“. Genau das soll mit der Verlängerung des Beobachtungszeitraums verhindert werden.

## 4.6 Welche Bestimmungen sind für Sie als Vermieter unerlässlich?

Welche Bestimmungen in den Mietvertrag aufgenommen werden müssen, ergibt sich einerseits aus den Ausführungen in diesem Kapitel, andererseits muss dies im Einzelfall noch einmal genau analysiert werden. Bestimmungen, die für den einen Mietvertrag/für eine Fallkonstellation unerlässlich sind, sind vielleicht für einen anderen Vertrag unnötig oder gar falsch und umgekehrt. Erinnern Sie sich an obige Ausführungen, wonach das österreichische Mietrecht nicht einheitlich geregelt ist und daher gewisse Parameter geklärt werden müssen, bevor überhaupt ein Vertrag erstellt werden kann und über die Sinnhaftigkeit der Aufnahme einzelner Klauseln diskutiert werden kann?

Wichtig ist daher bei der Vertragserstellung, dass Sie dem Vertragserrichter genau sagen, welche Bestimmung Sie gerne aufnehmen würden und den Sinn und Zweck der Vermietung genauer definieren. Aus der Praxis können wir Ihnen garantieren, dass die Ergebnisse umso besser werden, je mehr Sie sich als künftiger Vermieter in die Gestaltung einbringen.

Dh auf keinen Fall, dass Sie schon den Vertrag vorformulieren sollten, sondern bspw – an obige Ausführungen zur Untervermietung erinnernd – mitteilen, wenn Sie bei einem nicht dem MRG unterliegenden Objekt die Untervermietung aus irgendeinem Grund erlauben möchten. Oder wenn Sie an einen Arzt vermieten, jedoch wissen, dass dieser in dem Objekt keine ärztlichen Leistungen im eigentlichen Sinn erbringen will, sondern dort lediglich seine Kosmetiklinie vertreiben möchte. Wenn Sie nur bekannt geben, dass Sie an einen Arzt vermieten möchten, wird hier die Auskunft eine völlig andere sein, als wenn Sie den Kosmetikvertrieb erwähnen. Wieder anders wäre die Angelegenheit zu beurteilen, wenn der Arzt im Mietobjekt hauptsächlich Kosmetika oder andere Pflegemittel verkaufen will, jedoch auch gegebenenfalls im Objekt ordinieren möchte.

Eine wichtige Klausel wird die „Nutzungsänderung“ betreffen. Der Mietvertrag sollte daher in Zukunft – meistens ist dies heute schon der Fall – eine bestimmte geplante/erlaubte Nutzung festlegen und eine Verpflichtung des Mieters vorsehen, Änderungen bekanntzugeben. Dies ist lediglich die Mindestvariante. Änderungen der Nutzung sollten, wenn möglich, zustimmungspflichtig ausgestaltet werden. Auch eine entsprechende Regelung für potentielle Untermieter sollte aufgenommen werden. Wenn Nutzungsänderungen im Sinne des Gesetzes aus irgendeinem Grund unvermeidbar sein sollten, berücksichtigen Sie das Risiko – gemeinsam mit Ihrem Berater – vor Abschluss des Vertrages.

Ein anderer Fall ist jener der Kleinunternehmerregelung (*siehe Tz 4.3.1*). Diese Konstellation wird man vertraglich schwerer in den Griff bekommen. Zumindest aber kann man ein Warnsystem im Mietvertrag vorsehen oder im Einzelfall das Risiko von Anfang an erkennen und entsprechend im Vertrag berücksichtigen.