

# Immobilienbesteuerung in Österreich

Veranlagung in Immobilien durch natürliche Personen,  
Kapitalgesellschaften, österreichische und liechtensteinische  
Stiftungen

**Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz**

**c/o Universität Salzburg**  
**[christoph.urtz@sbg.ac.at](mailto:christoph.urtz@sbg.ac.at)**

**c/o Binder Grösswang Rechtsanwälte**  
**[urtz@bindergroesswang.at](mailto:urtz@bindergroesswang.at)**

## › Veranlagung in Immobilien – 2 steuerliche Aspekte

- \* Aspekt 1: Besteuerung der Mieterträge (Mietzins) beim Vermieter
  - Regelung in § 28 EStG für natürliche Personen und vermögensverwaltende Personengesellschaften:
    - Besteuerung mit Einkommensteuer (0% - 50%)
  - Kapitalgesellschaften und Stiftungen:
    - Besteuerung mit 25% Körperschaftsteuer
  
- \* Aspekt 2: Besteuerung des Veräußerungsgewinnes (Veräußerungspreis minus Anschaffungspreis/-kosten)
  - Regelung in § 30 EStG für natürliche Personen und vermögensverwaltende Personengesellschaften
    - Besteuerung mit besonderem Steuersatz (linear 25%=)
  - Kapitalgesellschaften und Stiftungen:
    - Besteuerung mit 25% Körperschaftsteuer
  
- Der folgende Vortrag bezieht sich zu 90% auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes bei natürlichen Personen – hier gab es in den letzten Jahren umfassende Neuerungen

## › Veranlagung in Immobilien – Besteuerung der Mieterträge

- \* Besteuerung der Mieterträge bei natürlichen Personen und Personengesellschaften
  - Regelung in § 28 EStG für natürliche Personen und vermögensverwaltende Personengesellschaften sowie für vermögensverwaltende Stiftungen:
    - Abschreibung 1,5% pA (= Nutzungsdauer 66,67 Jahre)
    - Instandsetzung (zB neue Böden, Fenster, neue Heizung usw): auf 10 Jahre zwingend zu verteilen
    - Instandhaltung: grundsätzlich sofort als Ausgabe abzugsfähig
    - Begünstigter Herstellungsaufwand (Nutzungsdauer 15 Jahre)
    - Steuersatz: progressiver Tarif 0-50% (bei Stiftungen: 25% Körperschaftsteuer)
  
- \* Besteuerung der Mieterträge bei Kapitalgesellschaften und gewerblich tätigen Stiftungen:
  - Abschreibung (mind.) 2% pA (= Nutzungsdauer 50 Jahre)
  - Instandsetzung / Instandhaltung: wie oben
  - Besteuerung mit 25% Körperschaftsteuer

- › **Einleitung: Neuerungen der Veräußerungsgewinnbesteuerung für natürliche Personen und vermögensverwaltende Personengesellschaften**
  
- \* 1. Stabilitätsgesetz 2012:
  - Regelungen sind ab 1.4.2012 in Kraft getreten
- Abgabenänderungsgesetz 2012:
  - Meist rückwirkend ab 1.4.2012
  
- \* „Altvermögen“ und „Neuvermögen“:
  - Regelungen treten grundsätzlich in Kraft für Veräußerungen ab 1.4.2012
  - Steuerpflicht gilt grundsätzlich auch für „Altvermögen“, dh wenn Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist, aber Veräußerung ab 1.4.2012 erfolgt! (Stichtag 31.3.2012: an diesem Tag „nicht steuerverfangen“)
  - Bei Altvermögen aber „günstige“ Pauschalbesteuerung mit 15% oder 3,5% vom Verkaufspreis

## › Einleitung (2)

- \* Auswirkung: Abschaffung der 10-jährigen Spekulationsfrist; Grundstücksveräußerungen sind immer steuerpflichtig
  
- \* Günstiger Steuersatz 25% (vorher: falls Steuerpflicht aufgrund Veräußerung innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist, Steuersatz progressiv bis 50%)
  - **Steuerschuld:** Verkaufspreis minus historische Anschaffungskosten (Kaufpreis) \* 25% Steuersatz
  - **Oder Pauschalierung:** Verkaufspreis \* 3,5% Steuersatz oder 15% (bei Umwidmungsfällen)
  
- \* Befreiungsbestimmungen anwendbar
  - Hauptwohnsitzbefreiung (wie nach der alten Rechtslage): 2 Jahres-Frist
  - Hauptwohnsitzbefreiung neu: 5 Jahres-Frist
  - Befreiung für selbst hergestellte Gebäude (Herstellerbefreiung)

## › Einleitung (3)

- \* Grundsätzlich Gleichbehandlung von Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich (private Nutzung, Vermietung/Verpachtung) und im Betriebsvermögen (auch hier in aller Regel Steuersatz von 25%, ausgenommen zB gewerblicher Grundstückshändler und Immobilienentwickler)
  - Dies gilt für Einzelunternehmen und Personengesellschaften
  - Für Kapitalgesellschaften: Keine Neuerungen (KöSt: 25%), keine ImmoEST
  
- \* Steuererhebung:
  - Ab 1.1.2013: Abfuhr einer „Immobilienvertragssteuer“ und Selbstberechnung durch Parteienvertreter (Rechtsanwälte/Notare) – sofern Grunderwerbsteuer (GrEST) selbst berechnet wird
  - Falls keine Selbstberechnung der GrEST und ImmoEST:
    - Mitteilungspflicht an Finanzamt durch Rechtsanwalt/Notar der „Einkünfte“ (§ 30c Abs 1)
    - Pflicht zur „besonderen Vorauszahlung“ der Veräußerer (selbe Höhe der ImmoEST, gleicher Fälligkeitszeitpunkt)

- › Grundtatbestand für Veräußerungsvorgänge von natürlichen Personen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften außerhalb eines Betriebes: „private Grundstücksveräußerungen“ nach § 30 EStG

› Definition von „Veräußerungen“ nach § 30 EStG (I)

\* „private“ Veräußerungen iSd § 30 EStG liegen dann vor, wenn die Grundstücke keinem Betriebsvermögen angehören

- Dh sie gehören weder zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 21 EStG), selbstständigen (freiberuflichen) Betrieb (§ 22 EStG) oder Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
  - Falls Grundstücke zum Betrieb einer natürlichen Person oder Personengesellschaft gehören: auch Steuerpflicht, aber nicht nach § 30 EStG (zT auch der besondere Steuersatz nicht anwendbar)



## › Definition von „Veräußerungen“ nach § 30 EStG (II)

### \* Eine „Veräußerung“ iSd § 30 EStG setzt voraus

- Das Vorliegen eines „Veräußerungsgeschäfts“ (ausdrücklich § 30 Abs 1 und Gesetzesmaterialien): Kaufvertrag, Tauschvertrag, Leibrentenvertrag
  - Ein Veräußerungsgeschäft setzt einen entgeltlichen Vorgang voraus (also keine Erbschaft oder Schenkung); zu teilentgeltlichen Vorgängen siehe später
  - „Veräußerung“ = zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft
- Das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück bzw an den grundstücksgleichen Rechten muss übertragen werden
  - idR folgt das wirtschaftliche Eigentum dem zivilrechtlichen Eigentum
- Der Veräußerungserlös muss zugeflossen sein – Zufluss-Abfluss-Prinzip gem. § 19 EStG. Ohne Zufluss (Zahlung des Käufers) entsteht keine Steuerschuld!

## › Veräußerung: Tausch und Einlagen in Kapitalgesellschaften

- \* Veräußerung“ ist zB ein Kauf, aber auch ein Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter (zB gegen andere Grundstücke)
  - Vgl ausdrücklich § 30 Abs 1 letzter Satz (= Hinweis auf „Tauschbestimmung des § 6 Z 14 EStG).
  - Vorsicht Steuerfalle: Daher gelten auch Einlagen in Kapitalgesellschaften immer als Tausch (der zur Gewinnrealisierung führt), selbst wenn diese Einlagen nicht im Zuge der Gründung oder Kapitalerhöhung erfolgen (dh auch ohne Anteilsausgabe!)
  - Führt zur Veräußerungsgewinnbesteuerung beim einlegenden Gesellschafter (25%; allenfalls Pauschalierung mit 3,5% oder 15%)
  - Besteuerung unterbleibt nur bei Anwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes (Grundstück muss Bestandteil eines Betriebes oder Teilbetriebes sein)
  - Aufwertungsoption gem § 16 Abs 6 UmgrStG
  - Grunderwerbsteuer: Bemessungsgrundlage = dreifacher EW falls keine Anteilsausgabe (bei Anteilsausgabe: Verkehrswert!)

## › Steuerpflicht für Tausch – Ausnahmen

- \* Nochmals: Steuerpflicht für Tausch: § 30 Abs 1 letzter Satz EStG (Verweis auf § 6 Z 14 EStG); Rechtsfolge Tausch: Ansatz des Verkehrswertes des übertragenen Grundstücks
- \* Ausnahme Scheidungsvergleich (EStR Rz 6624): Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der Ersparnisse gem § 83 EheG = steuerfreie Naturalteilung
- \* Ebenso Ausnahme bei Realteilung (EStR Rz 6627): Teilung einer bewertungsrechtlichen wirtschaftlichen Einheit (= maßgebend ist der Einheitswertbescheid, der auch mehrere EZ umfassen kann; allenfalls anteilige Befreiung), und insoweit keine Ausgleichszahlung vorliegt.
- \* Schließlich auch Ausnahme bei Erbteilungsübereinkommen (vor Einantwortung):
  - Bei Abfindung mit Wirtschaftsgütern aus dem Nachlass: steuerneutral
  - Bei Abfindung mit nachlassfremden Wirtschaftsgütern (zB auch Geldzahlung): ebenfalls steuerneutraler Vorgang, solange 50%-Grenze des Verkehrswertes des übernommenen Grundstücks durch Abfindung nicht erreicht wird (EStR 2000 Rz 134b)

- › Unentgeltliche Vorgänge (Erbschaft, Schenkung) und teilentgeltliche Vorgänge
- \* teilentgeltliche Vorgänge (gemischte Schenkung) – Abgrenzung
  - Unentgeltlicher Erwerb – Gesetzgeber wollte an die bisherige Verwaltungspraxis anknüpfen (vgl nunmehr EStR 2000 Rz 6624)
  - Daher wie bisher 50%-Grenze relevant: Ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang liegt demnach nur dann vor, wenn das Entgelt (idR der Verkaufspreis) mindestens 50% des Verkehrswertes der Liegenschaft erreicht. Beträgt das Entgelt weniger als 50% des Verkehrswertes der Liegenschaft, liegt insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor, der nicht unter § 30 EStG fällt

› „Grundstücke“ iSd § 30 EStG

## › Definition der steuerpflichtigen "Grundstücke"

- \* Neue Rechtslage: als Grundstücke gelten nunmehr ausdrücklich die in der Folge aufgezählten Wirtschaftsgüter
  - Grund und Boden (Eigentumswohnung nach WEG: zT Gebäude / Grund und Boden)
  - Gebäude
    - Ebenfalls umfasst: **Superädifikat** (UFS 12.3.2010, RV/0296-G/05; offen VwGH 25.4.2013, 2010/15/0079) – siehe dazu sogleich
    - Nicht aber: Holz (stehender Wald), stehende Erne und Feldinventar (EStR 2000 Rz 579, Rz 5040 sowie Rz 2302 ff): Betriebsvermögen gem § 21 EStG
  - und „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“
    - Insbesondere Veräußerung des **Baurechts** durch Berechtigten (nicht die erstmalige Einräumung gegen Bauzins; EStR 2000 Rz 6622)
    - **Jagd- und Fischereirechte**: Jagdrechte keinesfalls (da untrennbar mit Grundstück verbunden, Fischereirechte schon (EStR 2000 Rz 6622))
    - Seit AbgÄG 2012 auch Anteile an grundstückbesitzender vermögensverwaltender Personengesellschaft

- › Befreiungsbestimmungen für natürliche Personen gem § 30 EStG

› Befreiungsbestimmungen für natürliche Personen

Hauptwohnsitzbefreiung „alt“ (§ 30 Abs 2 Z 1 **lit a**)



## › Hauptwohnsitzbefreiung „alt“ - § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG

- \* § 30 Abs 2 Z 1 lit a: Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG)
- Übersicht über die Voraussetzungen der lit a
  - Vorliegen eines Eigenheims/einer Eigentumswohnung (auch befreit: Grund und Boden im Ausmaß von 1.000m<sup>2</sup>)
  - Muss mind. zu 2/3 Wohnzwecken des Veräußerers dienen (Verweis auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG)
  - Durchgehendes Dienen als Hauptwohnsitz,
  - für mindestens 2 Jahre (Frist läuft ab tatsächlichem Einzug) und
  - sowohl ab der Anschaffung (strittig: zählt Datum Kaufvertrag oder die Übergabe als Anschaffung? Siehe EStR 2000 Rz 6639 und Rz 6641 [Übergabe] versus EStR Rz 6623 [Datum Kaufvertrag] )
  - als auch bis zur Veräußerung (jeweils Toleranzfrist von einem Jahr für Einzug ab Anschaffung und Auszug nach Veräußerung: EStR 2000 Rz 6641)
  - Schließlich: Aufgabe des Hauptwohnsitzes

› Befreiungsbestimmungen

Hauptwohnsitzbefreiung „neu“ (§ 30 Abs 2 Z 1 **lit b**)

## › Ausnahmen – Eigenheim/ETW und 10/5 Jahre Hauptwohnsitz (1)

- \* Abs 2 Z 1 lit b: innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben
  - \* Befreiung gemäß Abs 2 Z 1 lit b wurde durch StabG 2012 neu eingeführt
  
- \* ZT gleiche Voraussetzungen wie lit a:
  - Setzt auch hier Eigenheim/Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG voraus. Grund und Boden ist ebenfalls befreit (1.000m<sup>2</sup>-Obergrenze)
  - Setzt Hauptwohnsitz voraus
  - Setzt Aufgabe voraus
  - Unterschied: 5-Jahres-Frist statt 2 Jahre (Nachteil)
  - ABER: 5-Jahres-Frist kann irgendwann zwischen Anschaffung und Veräußerung liegen (nicht durchgehend zwischen Anschaffung/Veräußerung, nur durchgehend für 5 Jahre)
  - Lit b steht daher auch bei Erbschaft oder Schenkung zu (sogar dann wenn der Veräußerer vor Eigentumserwerb in Eigenheim/ETW gewohnt hat)

› Befreiungsbestimmungen für natürliche Personen

Herstellerbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 2)

## › Ausnahmen – selbst hergestellte Gebäude (1)

- \* Selbst hergestellte Gebäude, soweit sie innerhalb der letzten 10 Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben (§ 30 Abs 2 Z 2)
  - Befreiung gab es schon früher, durch StabG 2012 erfolgten aber Änderungen
  - Die Befreiung umfasst nach hM nur das „Gebäude“, aber **NICHT Grund und Boden** (zB *Herzog*, SWK 2012, 570 und 584; VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105; EStR 2000 Rz 6645 iVm Rz 6647 und auch BMF-Info 3.9.2012, Punkt 2.1. und 2.3./18 und 29)
    - Argument: Differenzierung im Gesetz: „Grund und Boden“ und „Gebäude“
    - Praktische Konsequenz: Hauptwohnsitzbefreiung (nach lit a oder lit b) ist stets günstiger als Herstellerbefreiung, da sie auch Grund und Boden umfasst; daher hat Hauptwohnsitzbefreiung auch Vorrang vor Herstellerbefreiung
  - „Einkünfteerzielung“ (zB Vermietung oder betriebliche Nutzung als Büro) schädlich – dazu später

## › Ausnahmen – selbst hergestellte Gebäude (2)

### \* Bauherrenrisiko

- Herstellung: Errichtung mit Bauherrenrisiko erforderlich (zB VwGH 25.2.2003, 200/14/0017)
  - Gesetzesmaterialien: entscheidend ist das „finanzielle Baurisiko“ – dh kein Fixpreis zulässig (Problem zB bei Fertigteilhaus); vgl auch VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017
  - ME auch entscheidend: Einflussnahme auf bauliche Gestaltung
  - Bauherr muss aber nicht in alle Verträge eintreten – Bestellung eines Generalunternehmers zulässig (so ausdrücklich Gesetzesmaterialien)
  - **Fazit:** Entscheidend sind finanzielles Risiko und Einflussnahme auf bauliche Gestaltung
    - So auch EStR 2000 Rz 6649; „Fixpreise mit einzelnen beauftragten Unternehmern“ sollen jedoch unschädlich sein
    - Nachweispflicht des Veräußerers gegenüber Parteienvertreter (Rechtsanwalt oder Notar) im Zuge der Selbstberechnung der ImmoESt (EStR 2000 Rz 6712)
    - Praxisproblem: Was ist „Fixpreis“? ME ist echter Pauschalpreisvertrag iSd Ö-Norm B 2110, 8.1 Z 2 jedenfalls schädlich

## › Ausnahmen – selbst hergestellte Gebäude (3)

- \* Befreiung steht nicht zu, soweit selbst hergestellte Gebäude innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient haben
  - Schädliche Einkünfteerzielung: zB Vermietung oder Verwendung des Gebäudes im Rahmen eines Betriebes (als Kanzlei, Büro, Produktionsstätte usw)
  - Tätigkeit: darf nicht innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient haben
    - Nach den Gesetzesmaterialien steht bei teilweiser Vermietung die Befreiung allerdings anteilig zu (vgl auch Wortlaut: „soweit“)
    - \* Es könnte aber die Hauptwohnsitzbefreiung gem Abs 2 Z 1 lit b geltend gemacht werden (diese geht nach den Gesetzesmaterialien der Herstellerbefreiung vor)
    - \* Fazit: Vorsorgewohnungen, die als Bauherr errichtet wurden, scheiden aus der Steuerfreiheit aus, wenn diese zur Gänze vermietet wurden

- › Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als steuerliche Bemessungsgrundlage (gilt für natürliche Personen und Personengesellschaften)



- › Veräußerungsgewinn: aktuelle Rechtslage (§ 30 Abs 3) – Ermittlung der Einkünfte (1)
- \* Veräußerungserlös (= idR Kaufpreis, oder gemeiner Wert des hingegebenen Grundstücks bei Tausch) abzüglich Anschaffungskosten
  - Dazu gehören auch die seinerzeitigen Anschaffungsnebenkosten wie Maklergebühren, Vertragserrichtungskosten, GrESt, Gerichtsgebühr, usw
- \* außerdem
  - abzüglich Herstellungsaufwendungen (zB Zu-, Anbau)
  - abzüglich Instandsetzungsaufwendungen, sofern – bei privat genutzten Wohnungen – nicht geltend gemacht (bei Vermietung: offene Zehntel-Beträge, die aufgrund Veräußerung beim Veräußerer nicht mehr geltend gemacht werden können)
  - zuzüglich geltend gemachter Abschreibung (AfA bei Vermietung)
  - zuzüglich steuerfreie Subventionen nach § 28 Abs 6 EStG

- › Veräußerungsgewinn: aktuelle Rechtslage – Ermittlung der Einkünfte (2)
- \* Einschränkung des Werbungskostenabzuges (anlässlich Veräußerung)
  - NUR NOCH folgende Werbungskosten:
    - Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG
    - Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG
    - Inflationsabschlag (siehe sogleich)
  - NICHT: anlässlich Veräußerung vom Veräußerer gezahlte Vermittlungsprovisionen (Maklergebühren), GrESt oder Gerichtsgebühren (sofern ausnahmsweise vom Veräußerer gezahlt; zahlt sie der Käufer, sind sie bei diesem bei Weiterveräußerung abzugsfähige Anschaffungsnebenkosten), Vertragserrichtungskosten, Kosten für Inserate, Bewertungsgutachten, mE auch Kosten für Umwidmung, sowie Fremdkapitalzinsen
    - Diese sind – sofern sie der Veräußerer trägt – bei diesem nicht abzugsfähig

- › **Veräußerungsgewinn: aktuelle Rechtslage – Inflationsabschlag**
- \* als zusätzliche Werbungskosten ist ein Inflationsabschlag anzusetzen (§ 30 Abs 3 Z 2); gilt bei Betriebsvermögen aber nur für Grund und Boden
- 2% jährlich von den „Einkünften“ (= vom Veräußerungsgewinn)
  - ab dem 11. Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung
    - Ab wann beginnt der Inflationsabschlag zu laufen (zeitpunktbezogen mit dem Datum der Anschaffung oder mit Ablauf des (Kalender)Jahres der Anschaffung)? ME zeitpunkt-bezogene Betrachtung mit dem Datum der Anschaffung (= Kaufvertrag)
  - Höchstens jedoch Inflationsabschlag iHv 50%; Veräußerungsgewinn kann daher maximal um die Hälfte reduziert werden (dh nach 25 Jahren nach Beginn der Laufzeit ist Maximum erreicht)
    - Fazit: Nach 35 Jahren nach Anschaffung maximaler Abschlag; Veräußerungsgewinn als Bemessungsgrundlage wird auf 50% reduziert; Steuerlast daher 12,5% (= 25%\*50%).
  - Beachte: es gibt ein **Wahlrecht** der Gewinnermittlung nach § 30 Abs 3 EStG (inklusive Inflationsabschlag) oder der Pauschalierung nach § 30 Abs 4 EStG (siehe sogleich); kann auch nach Selbstberechnung ImmoESt im Zuge der Veranlagung des Veräußerers anders ausgeübt werden

- › **Begünstigte Pauschalierung für „Altfälle“ (§ 30 Abs 4 EStG) – gilt bei Grundstück im Betriebsvermögen nur für Grund und Boden**
- \* 1) „Umwidmung“ (falls erstmals Bebauung ermöglicht wird): 15% vom Verkaufspreis (25% Steuer auf 60% Pauschalgewinn)
    - \* Pauschalgewinn = Verkaufspreis (Veräußerungserlös) minus 40% des Veräußerungserlöses als Anschaffungs/Herstellungskosten; davon 25% Steuersatz. Anders ausgedrückt: Steuer = 15% vom Verkaufspreis (60%\*25%)
  - \* 2) „sonstige Fälle“: 3,5% vom Kaufpreis (25% Steuer auf 14% Pauschalgewinn)
    - Pauschalgewinn = Verkaufspreis (Veräußerungserlös) minus 86% des Veräußerungserlöses als Anschaffungs/Herstellungskosten; davon 25% Steuersatz. Anders ausgedrückt: Steuer = 3,5% vom Verkaufspreis (14%\*25%)
  - \* **Betrifft sowohl Umwidmung als auch sonstige Fälle (beide: „Altvermögen“)**
    - Voraussetzung: Grundstück am 31.3.2012 nicht steuerverfassen
    - Wenn Anschaffung gemäß § 30 Abs 1 EStG alt (mE: bis **30.3.2002**) erfolgte, bei natürlichen Personen und bei zehnjähriger Spekulationsfrist (= Datum Kaufvertrag)
    - Bei Körperschaften öff. Rechts (Gemeinden): Anschaffung (= Datum Kaufvertrag) bis 31.3.2012

- › **Steuersatz und Steuerabgeltung (§§ 30a und 30b neu) – gilt für natürliche Personen und Personengesellschaften (auch bei Betriebsvermögen, außer bei gewerblichem Grundstückshandel und Immobilienentwicklern)**
- \* **Besonderer Steuersatz von 25%**
  - Hat die Funktion einer Steuerabgeltung, dh Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gehören nicht zum Einkommen und erhöhen daher auch nicht den progressiven Steuersatz für andere Einkünfte (§ 30a Abs 1)
    - Stpfl muss die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen aber weiterhin in der Steuererklärung angeben, es sei denn, es kommt zur Selbstberechnung und zum Abzug der Immobilienertragsteuer (siehe unten)
  - Kommt es zur Selbstberechnung der ImmoESt, wirkt die selbstberechnete Immobilienertragsteuer wie eine KESt und hat Abgeltungswirkung (§ 30b neu)
  - Nachteil: Kein Werbungskostenabzug (nur Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung) – dies gilt auch bei Option zur Regelbesteuerung, dh auch bei freiwilliger Besteuerung nach dem progressiven Tarif (0% - 50%)
  - Nur sehr eingeschränkter Verlustausgleich möglich

## › Immobilienertragsteuer und Selbstberechnung (§§ 30b und 30c) - 1

- \* Abzug der Immobilienertragsteuer und Selbstberechnung (jeweils durch Parteienvertreter) gelten verpflichtend für Veräußerungen ab 1.1.2013
  - Selbstberechnung der ImmoEST knüpft an Grunderwerbsteuer-Selbstberechnung: Wird bei der GrEST nur eine Steuererklärung abgegeben statt der Selbstberechnung, ist die Selbstberechnung der ImmoEST nicht verpflichtend
- \* Kommt es nicht zur Selbstberechnung, hat Parteienvertreter Einkünfte aus Erwerbsvorgang dem Finanzamt mitzuteilen (§ 30c Abs 1)
  - \* De facto also eine ähnliche Einkünfteermittlung wie bei Selbstberechnung
  - \* Hier gibt es aber – im Unterschied zur Selbstberechnung - keine Haftung des Parteienvertreters, dh des Rechtsanwalts/Notars (allenfalls finanzstrafrechtliche Folgen bei Eventualvorsatz bzw grober Fahrlässigkeit)
- \* Kommt es nicht zur Selbstberechnung, hat Veräußerer eine besondere Vorauszahlung zu leisten. Außerdem Angabe in Steuererklärung
- \* Bei Selbstberechnung (§ 30c Abs 2): Abzug der Immobilienertragsteuer (ImmoEST; § 30b) iHv 25%

## › Die Haftung des Parteienvertreters (Rechtsanwalts, Notars)

### \* Haftung für die Entrichtung der ImmoESt (§ 30c Abs 3)

- Entspricht der Haftung nach § 13 Abs 4 GrEStG für den Fall der Selbstberechnung und Entrichtung der Grunderwerbsteuer
- Haftung ist akzessorisch (also nicht wenn Steuerschuld getilgt wurde)
- Haftung ist subsidiär (Finanzamt hat also primär auf den Steuerpflichtigen [Veräußerer] zu greifen; anders aber wenn zB die ImmoESt dem RA für die Entrichtung vorgestreckt wurde)

### \* Haftung „für die Richtigkeit der ImmoESt“ (§ 30c Abs 3):

- Nur, wenn ImmoESt „wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird“:
  - Rechtsanwalt/Notar muss also „wissen“, dass Angaben des Stpfl falsch sind. So wohl auch mittlerweile FinVerw in EStR Rz 6714: „offenkundig“
  - Betrifft nicht nur Angaben, sondern auch die Unterlagen (EB RV)
  - Zusammenhang zur „Unterlagenvorlagepflicht“ des Stpfl – dieser muss Richtigkeit und Vollständigkeit der Unterlagen bestätigen
  - In diesem Fall hat ImmoESt auch keine Abgeltungs-, sondern nur Vorauszahlungswirkung; Steuererklärungspflicht
  - BMF: RA/Notar hat Prüfpflicht auf Plausibilität (EStR 2000 Rz 6714 und insbesondere Rz 6711).

- › Steuerpflicht bei Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Stiftungen



## › Steuerpflicht der Grundstücksveräußerung bei Personengesellschaften

- \* Personengesellschaften (sind nie Steuersubjekt der ESt; besteuert werden immer nur die Gesellschafter):
  - \* bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften:
    - \* Verkauf der Beteiligung an der Personengesellschaft: „Durchgriff“ durch Personengesellschaft – anteilige Grundstücksveräußerung führt zur Steuerpflicht nach § 30 EStG, wie bei natürlichen Personen; keine ImmoESt mangels Grunderwerbsteuer-Pflicht des Anteilsverkaufes (GrESt-Pflicht entsteht nur in Ausnahmefällen)
    - \* Verkauf eines Grundstücks durch Personengesellschaft: normaler Vorgang gem § 30 EStG, ImmoESt durch Pers.ges. abzuführen; Aufteilung des Überschusses auf die Gesellschafter
    - \* IdR keine Befreiungsbestimmungen (allenfalls Herstellerbefreiung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften)
    - \* Bemessungsgrundlage: wie bei natürlichen Personen, auch Inflationsabschlag
  - \* bei betrieblichen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften): wie oben, aber keine Befreiungsbestimmungen (keine Hauptwohnsitzbefreiungen, keine Herstellerbefreiung), keine Pauschalierung für Altvermögen (allenfalls Grund und Boden, falls am 31.3.2012 nicht steuerverfangen), Inflationsabschlag nur für Grund und Boden

## › Steuerpflicht der Grundstücksveräußerung bei Kapitalgesellschaften

- \* Bei Kapitalgesellschaften (AG + GmbH):
  - \* Verkauf der Beteiligung: Verkauf fällt unter § 27 Abs 3 EStG; linearer Steuersatz von 25% auf Veräußerungsgewinn, aber kein Fall der Grundstücksbesteuerung gem § 30 EStG (Kapitalgesellschaftsbeteiligung ≠ Grundstück iSd § 30 EStG). Keine ImmoESt mangels Grunderwerbsteuer-Pflicht (§ 1 Abs 3 GrEStG 1987); außerdem keine Einkünfte iSd § 30 EStG!
  - \* Verkauf eines Grundstücks durch Gesellschaft: Neuregelungen über Immobilienbesteuerung sind nicht anwendbar: Veräußerungsgewinne (= Veräußerungspreis minus Anschaffungskosten / Buchwert) unterliegen 25% Körperschaftsteuer
  - \* GmbH und AG sind als so genannte § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften von der ImmoESt befreit
  - \* Bemessungsgrundlage: wie bei natürlichen Personen (= Veräußerungspreis minus Anschaffungskosten / Buchwert), Inflationsabschlag aber nur für Grund und Boden
  - \* Keine Pauschalierung für Altvermögen (auch nicht für Grund und Boden)
  - \* Keine relevanten Befreiungsbestimmungen (keine Hauptwohnsitzbefreiungen, keine Herstellerbefreiung)

## › Steuerpflicht der Grundstücksveräußerung bei österreichischen Privatstiftungen iSd Privatstiftungsgesetzes

- \* Grundstücke gehören zum außerbetrieblichen Bereich der Stiftung:
- \* Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig wie bei natürlichen Personen (gleiche Bemessungsgrundlage, dh Veräußerungspreis minus Anschaffungskosten)
- \* Bei Veräußerung durch die Stiftung kommt es nicht zur Erhebung von ImmoESt (§ 24 Abs 3 Z 4 KStG); dafür aber Besteuerung gem § 13 Abs 3 Z 2 KStG im Rahmen der sogenannten Zwischenbesteuerung (siehe unten)
- \* Inflationsabschlag möglich
- \* Pauschalierung für Altvermögen möglich (Sonderregelungen falls Stifter eine Kapitalgesellschaft)
- \* Steuerbefreiungen anwendbar (insbesondere Herstellerbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG)
- \* Anrechnungsmöglichkeit der Stiftungseingangssteuer, wenn innerhalb der letzten drei Jahre vor Veräußerung Stiftungseingangssteuer entrichtet wurde
- \* Besteuerung des Veräußerungsgewinnes mit 25% Zwischensteuer gem § 22 Abs 2 KStG
- \* Besonderheit der Zwischensteuer: Bei Ausschüttungen einer österreichischen Privatstiftung an Begünstigte fällt Kapitalertragsteuer (KESt) iHv 25% auf die Ausschüttung an; die Zwischensteuer wird mit dieser KESt verrechnet, sodass keine zusätzliche Steuerbelastung für die Ausschüttung entsteht (§ 24 Abs 5 KStG).

- › **Steuerpflicht der Grundstücksveräußerung bei liechtensteinischen Stiftungen**
- \* **Grundstücke gehören zum außerbetrieblichen Bereich der Stiftung:**
- \* Vorweg: Bei Erwerb von in Österreich gelegenen Grundstücken durch eine liechtensteinische Stiftung hat Österreich das Besteuerungsrecht für die Mieterträge und die Veräußerungsgewinne (Art 6 und Art 13 Abs 1 DBA Österreich-Liechtenstein)
- \* Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig wie bei natürlichen Personen (gleiche Bemessungsgrundlage, dh Veräußerungspreis minus Anschaffungskosten)
- \* Bei Veräußerung durch die Stiftung kommt es zur Erhebung von ImmoEST (die Befreiung gem § 24 Abs 3 Z 4 KStG gilt nur für österreichische Privatstiftungen); hier gibt es daher auch keine Zwischenbesteuerung wie bei österreichischen Privatstiftungen (siehe vorhin)
- \* Inflationsabschlag möglich
- \* Pauschalierung für Altvermögen möglich (die Sonderregelungen für Stifter als Kapitalgesellschaft gelten nur für österreichische Privatstiftungen)
- \* Steuerbefreiungen anwendbar (insbesondere Herstellerbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG)
- \* Anrechnungsmöglichkeit der Stiftungseingangssteuer, wenn innerhalb der letzten drei Jahre vor Veräußerung Stiftungseingangssteuer entrichtet wurde



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

**Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz**

**Universität Salzburg**

Churfürststraße 1

5020 Salzburg

0662 8044-3616

christoph.urtz@sbg.ac.at

**Binder Grösswang Rechtsanwälte**

Sterngasse 13

1010 Wien

01/534 80-280

urtz@bindergroesswang.at