

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Die neue Grundstücksbesteuerung
im betrieblichen Bereich“

Verfasst von

Sabine Eder, Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt: Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreuer: o. Univ.-Prof. Mag. DDr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	v
1 Einleitung	7
2 Die Änderungen durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 im Überblick	10
3 Der Begriff des Grundstücks nach § 30 EStG	15
3.1 Der Gesetzeswortlaut	15
3.2 „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“	18
3.3 Gebäude auf fremden Grund	21
3.4 Grundstücke, die nicht unter § 30 EStG fallen	23
3.5 Das Verhältnis zum Grundstücksbegriff im GrEStG	24
4 Einkünfteermittlung im betrieblichen Bereich	29
4.1 Angleichung der Gewinnermittlungsarten	29
4.2 Klassifikation des Besteuerungsgegenstandes	30
4.2.1 Neugrundstücke	31
4.2.2 Altgrundstücke	32
4.3 Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung	32
4.3.1 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	32
4.3.2 Pauschale Veräußerungsgewinnermittlung	35
4.3.3 Umwidmung in Bauland nach dem 31. Dezember 1987	37
4.3.4 Fiktive Anschaffungskosten bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG	39
4.3.5 Inflationsabschlag	43
4.4 Befreiungstatbestände	46
4.4.1 Enteignungsbefreiung sowie Wertminderung im öffentlichen Interesse	46
4.4.2 Flurbereinigung und bessere Gestaltung von Bauland	48
4.5 Verlustausgleich und Bruttobesteuerung	50
4.5.1 Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste	50
4.5.2 Das Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 EStG	52
5 Konsequenzen bei Einlagen und Entnahmen von Grundstücken und Betriebsaufgabe	54
5.1 Zeitliche Zuordnung von Einkünften und Realisationsprinzip	54
5.2 Einlagen	56
5.2.1 Bewertung von Einlagen	57
5.2.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Einlage	59

5.2.3	Veräußerung nach Einlage eines Grundstücks in das Betriebsvermögen.....	60
5.2.3.1	Einlage von Grundstücken vor dem 1. April 2012 in einen § 5 EStG-Betrieb.....	60
5.2.3.2	Einlage von Grundstücken vor dem 1. April 2012 in einen § 4 EStG-Betrieb.....	61
5.2.3.3	Einlage von Grundstücken nach dem 31. März 2012.....	62
5.3	Entnahmen	63
5.3.1	Bewertung von Entnahmen.....	63
5.3.2	Veräußerung nach Entnahme eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen .	65
5.3.2.1	Veräußerung nach Entnahme eines Gebäudes	65
5.3.2.2	Veräußerung nach Entnahme eines Grund und Bodens.....	67
5.4	Betriebsaufgabe.....	69
5.4.1	Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns.....	71
5.4.2	Begünstigungen des Veräußerungsgewinnes	73
5.4.2.1	Hälftesteuersatz.....	73
5.4.2.2	Verteilungsbegünstigung	74
5.4.2.3	Freibetrag	75
5.4.2.4	Steuerbefreiung für den Hauptwohnsitz	75
5.4.2.4.1	Betriebsaufgabe vor dem 31. März 2012.....	77
5.4.2.4.2	Betriebsaufgabe nach dem 31. März 2012.....	78
6	Wechsel der Gewinnermittlung.....	80
6.1	Wechsel der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder 3 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG	80
6.2	Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder 3 EStG	81
7	Der Steuersatz	83
7.1	Der besondere Steuersatz von 25%.....	83
7.2	Regelbesteuerungsoption	84
7.3	Der Normaltarif im Betriebsvermögen.....	85
7.3.1	Grundstücke im Umlaufvermögen.....	86
7.3.2	Betriebsschwerpunkt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken	87
7.3.3	Teilwertabschreibung vor dem 1. April 2012.....	89
7.3.4	Übertragung stiller Reserven vor dem 1. April 2012	90
7.3.5	Veräußerungserlös in Form einer Rente.....	91
8	Erhebung der Steuer/Abfuhr/Abgeltungswirkung.....	99
8.1	Immobilienenertragsteuer.....	99
8.2	Abgeltungswirkung	100
8.3	Besondere Vorauszahlung	101

8.4	Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoEST durch Parteienvertreter	102
8.5	Entrichtungsverpflichtung	104
8.6	Ausnahmen	105
9	Besonderheiten für Körperschaften	107
9.1	Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften	107
10	Besonderheiten bei Einbringungen nach Art III UmgrStG	110
11	Zusammenfassung	114
12	Quellenverzeichnis	121
13	Appendix 1: Abstract	124
14	Appendix 2: Eidesstattliche Erklärung	125
15	Appendix 3: Curriculum Vitae	126

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
aF	alte Fassung
AIFMG	Alternative Investmentfonds Manager – Gesetz
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BauRG	Baurechtsgesetz
BergG	Berggesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BudBG	Budgetbegleitgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
EO	Exekutionsordnung
ErlRV	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
FlurVgG	Flurverfassungs-Grundsatzgesetz
GAG	Grundbuchs-anlegungsgesetz
gem	gemäß
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
hA	herrschende Ansicht
hM	herrschende Meinung
idF	in der Fassung des
idR	in der Regel
ImmoEST	Immobilien-ertragsteuer
iS	im Sinne
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit	litera

lt	laut
MinroG	Mineralrohstoffgesetz
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RdW	Recht der Wirtschaft
StabG	Stabilitätsgesetz
StruktAnpG	Strukturanpassungsgesetz
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TS	Teilstrich
ua	unter anderem
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw	und so weiter
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl	Vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WRG	Wasserrechtsgesetz
WT	Wirtschaftstreuhänder
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

Bis zum 31. März 2012 wurden Veräußerungen von Grundstücken im Privatvermögen von der Einkommensteuer grundsätzlich nicht erfasst. Nur im Rahmen von Spekulationsgeschäften iSd § 30 EStG aF waren auch Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften unter der Voraussetzung steuerpflichtig, dass Anschaffung und Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren erfolgten. Für Grundstücke, bei denen von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Herstellungsaufwendungen gem § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden, verlängerte sich die Frist auf fünfzehn Jahre. Veräußerungen von Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich, welche sich innerhalb der Spekulationsfrist befanden, waren zum Einkommensteuertarif zu versteuern. Erfolgte hingegen eine Veräußerung nach Ablauf der jeweiligen Spekulationsfrist, war der Veräußerungsgewinn nicht steuerpflichtig.

Hinsichtlich der Veräußerung von Immobilien im Betriebsvermögen war einerseits zu unterscheiden, ob es sich um ein Gebäude oder um Grund und Boden handelte, und andererseits, welche Gewinnermittlungsart vorlag. Bei der Veräußerung von im Betriebsvermögen befindlichen Gebäuden war der Gewinn unabhängig von der jeweiligen Behaltdauer und unabhängig von der Gewinnermittlungsart voll steuerwirksam. Nach der bis zum 31. März 2012 geltenden Rechtslage war bei der Veräußerung von Grund und Boden zwischen eines § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3 EStG-Ermittlers und eines § 5 EStG-Ermittlers zu unterscheiden. Bei § 4 Abs 1 EStG-Ermittlern und bei § 4 Abs 3 EStG-Ermittlern blieben Gewinne und Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von im Anlagevermögen befindlichen Grund und Boden außer Ansatz. Wurde der Grund und Boden allerdings innerhalb der Spekulationsfrist nach § 30 EStG aF veräußert, waren auch bei § 4 Abs 1 EStG-Ermittlern und bei § 4 Abs 3 EStG-Ermittlern steuerpflichtige Einkünfte zu berücksichtigen. Handelte es sich um einen § 5-Ermittler, war das Veräußerungs- und Entnahmeergebnis von Grund und Boden unabhängig von der Behaltdauer voll steuerwirksam.

Mit der Einführung des 1. StabG 2012 kam es zu einem der bedeutendsten steuersystematischen Änderungen in der Einkommensteuer seit Bestehen des EStG 1988. Eingeleitet mit dem BBG 2011 und abgeschlossen mit dem 1. StabG 2012 wurde die Reform in zwei Schritten vollzogen und gleichzeitig am 1. April 2012 in Kraft gesetzt. Kernstück des BBG 2011 war es, die Veräußerungsergebnisse von Kapitalvermögen den Früchten aus Kapitalvermögen wie etwa Zinsen oder Dividenden gleichzustellen. Der Schwerpunkt der steuerlichen Änderungen im Zuge des 1. StabG 2012 ist die Reform der Immobilienbesteuerung, nach der ab 1. April 2012 Grundstücksveräußerungen im privaten

und betrieblichen Bereich, die bisher steuerfrei getätigt werden konnten, steuerpflichtig sind. Durch das AbgÄG 2012 wurden die Bestimmungen betreffend Grundstücksveräußerungen teilweise angepasst und überarbeitet.

Die vorliegende Arbeit untersucht die Änderungen des Abgabenrechts durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012, wobei sich die Untersuchung auf die neue Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich beschränkt. Darüber hinaus werden auch die Änderungen im Rahmen der Grundstücksveräußerung für Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG behandelt. Zudem wurde mit dem AbgÄG 2012 rückwirkend auf den 1. April 2012 ein neuer § 16 Abs 6 und ein neuer § 18 Abs 5 UmgrStG geschaffen. Hinsichtlich des Inhalts dieser Regelungen ergeben sich Neuerungen der Grundstücksbesteuerung im Rahmen von Umgründungen, die ebenfalls in der vorliegenden Arbeit behandelt werden.

Das anschließende Kapitel gibt einen ersten Überblick über die wesentlichsten Änderungen durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 und geht darauf ein, welches Ziel und welchen Zweck der Gesetzgeber damit verfolgt. Im dritten Kapitel wird der Grundstücksbegriff nach § 30 EStG erläutert, wobei zunächst auf den Gesetzeswortlaut und auf die Änderungen im Vergleich zum Grundstücksbegriff im Rahmen von Spekulationsgeschäften näher eingegangen wird. Zudem wird auch der Grundstücksbegriff im GrEStG beschrieben, um das Verhältnis zum neu gefassten Grundstücksbegriff iSd § 30 EStG darzulegen.

Das vierte Kapitel befasst sich mit der Einkünfteermittlung von Grundstücken im betrieblichen Bereich. Neben den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften wurde vom Gesetzgeber auch eine pauschale Veräußerungsgewinnermittlung eingeführt. Im Rahmen der betrieblichen Grundstücksbesteuerung darf der Veräußerungsgewinn aus Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, pauschal ermittelt werden. Der Veräußerungserlös wird grundsätzlich mit 3,5%, oder im Fall einer Umwidmung nach dem 31. Dezember 1987, mit 15% besteuert. Darüber hinaus wurde vom Gesetzgeber vorgesehen, dass auf Grund und Boden, ab dem 11. Jahr ein Inflationsabschlag von jährlich 2% angesetzt werden darf, wenn von der Pauschalbesteuerung nicht Gebrauch gemacht wird bzw diese nicht anwendbar ist.

Im fünften Kapitel werden die Konsequenzen bei Einlagen und Entnahmen von Grundstücken und die Konsequenzen bei Betriebsaufgabe beschrieben. Gem § 6 Z 5 EStG sind ab 1. April 2012 Einlagen von Grundstücken grundsätzlich mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen, es sei denn der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage ist

niedriger. Für Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, die zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, ist allerdings immer der Teilwert anzusetzen. Entnahmen aus dem Betriebsvermögen sind grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Davon ist allerdings Grund und Boden ausgenommen, denn dieser ist mit dem Buchwert anzusetzen, wenn der Grund und Boden im Veräußerungsfall dem besonderen Steuersatz von 25% unterliegt.

Das sechste Kapitel befasst sich mit dem Wechsel der Gewinnermittlung. Vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 kam es bei einem Übergang auf eine andere Gewinnermittlungsart zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen bezüglich des Grund und Bodens. Da es ab 1. April 2012 zu einer Angleichung der verschiedenen Gewinnermittlungsarten bezüglich Grund und Boden gekommen ist, hat der Wechsel der Gewinnermittlung keine steuerlichen Auswirkungen.

In den Kapiteln sieben und acht wird einerseits auf den besonderen Steuersatz in Höhe von 25% und andererseits auf die Erhebung der ImmoEST und deren Abgeltungswirkung eingegangen. Kapitel sieben befasst sich zudem auch mit der Regelbesteuerungsoption und den Ausnahmen vom besonderen Steuersatz. Darüber hinaus wird in Kapitel acht auf das System der Selbstberechnung im GrESTG als Anknüpfungspunkt für die neue Abzugsteuer eingegangen.

Im neunten Kapitel werden die Auswirkungen der Immobilienbesteuerung auf § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften untersucht. Das zehnte Kapitel beschäftigt sich mit den im Zuge des AbgÄG 2012 eingeführten Änderungen, welche im Wesentlichen zwei Bestimmungen umfasst. § 16 Abs 6 und § 18 Abs 5 UmgrStG regeln jeweils alternativ die Einbringung von „altem“ betrieblichen Grund und Boden im Rahmen des Art III UmgrStG. Das elfte und letzte Kapitel stellt eine Zusammenfassung der wesentlichsten Änderungen durch das 1. StabG 2012 und AbgÄG 2012 dar.

Paragrafenzitierungen in der vorliegenden Arbeit ohne den Zusatz aF bezeichnen die seit dem 1. April 2012 gültige Rechtslage nach Inkrafttreten des AbgÄG 2012.

2 Die Änderungen durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 im Überblick

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 kam es zu einer grundlegenden Reform der Immobilienbesteuerung natürlicher Personen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich. Seit dem 1. April 2012 ist für private und betriebliche Immobilienveräußerungen grundsätzlich ein fester Steuersatz von 25 % anwendbar. Somit kommt es zu einer Angleichung mit der gleichzeitig eingeführten Besteuerung von Substanzgewinnen aus Kapitalvermögen.

Im Privatvermögen waren die Veräußerungen von Grundstücken bisher nur dann steuerpflichtig, wenn ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG aF vorlag und die Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums erfolgten. Die Spekulationsfrist betrug für Grundstücke und Rechte grundsätzlich zehn Jahre. Sie verlängerte sich auf fünfzehn Jahre, wenn bei Grundstücken innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Herstellungsaufwendungen gem § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden.¹ Entgegen dem bisherigen Grundsatz kommt es nun bei privaten Grundstücksveräußerungen, die in den §§ 30 ff EStG geregelt werden, nach dem 1. April 2012 zu einer generellen Steuerhängigkeit von Immobilien. Daher sind Veräußerungsgeschäfte von Grund und Boden nach dem 31. März 2012 grundsätzlich unabhängig von der Behaltedauer immer steuerpflichtig.² Als Einkünfte ist gem § 30 Abs 3 EStG grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Anschaffungskosten mit dem besonderen Steuersatz von 25% anzusetzen. Da Immobilien üblicherweise lange gehalten werden, sieht der Gesetzgeber gem § 30 Abs 3 EStG bei der Veräußerung von Grundstücken ab dem 11. Jahr einen Inflationsabschlag von jährlich 2% vor, höchstens jedoch 50%. Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen waren, können nach § 30 Abs 4 EStG die Anschaffungskosten mit einem bestimmten Prozentsatz des Veräußerungserlöses und der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses oder bei ab 1988 erfolgten Umwidmungen mit 60% angesetzt werden.

Im betrieblichen Bereich wurde mit § 4 Abs 1 letzter Satz EStG aF der realpolitisch bedeutsamste Unterschied zwischen den steuerlichen Gewinnermittlungsarten beseitigt, wonach bei § 4 Abs 1- und § 4 Abs 3-Ermittlern Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens von der steuerlichen Erfassung ausgenommen waren. Durch das

¹ Vgl. *Perthold/Vaishor*, Private Grundstücksveräußerung durch natürliche Personen, in: *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012, 9.

² Vgl. *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 17.

1. StabG 2012 werden Wertveränderungen von Grund und Boden ab dem 1. April 2012 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG durchgehend erfasst.³ Auch im betrieblichen Bereich natürlicher Personen wird der Veräußerungsgewinn bzw -überschuss ab dem 1. April 2012 grundsätzlich mit einem linearen Steuersatz gem § 30a EStG in Höhe von 25% besteuert.⁴ Bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens ist gem § 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG ab dem 11. Jahr ein jährlicher Inflationsabschlag von 2% zu berücksichtigen, sofern der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung kommt. Im Gegensatz zum außerbetrieblichen Bereich gilt im betrieblichen Bereich der Inflationsabschlag allerdings nur für den Veräußerungsgewinn aus Grund und Boden und nicht für Gebäude. Der Veräußerungsgewinn kann ebenfalls wie im außerbetrieblichen Bereich der pauschalen Besteuerung unterliegen, wenn nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG Grund und Boden des Anlagevermögens am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war. In diesem Fall steht allerdings kein Inflationsabschlag zu, da sich die pauschale Gewinnermittlung und der Inflationsabschlag wechselseitig ausschließen.⁵

Beim Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG wurde gem § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG aF der Grund und Boden steuerneutral auf den Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels auf- oder abgewertet. Aufgrund des Entfalls des § 4 Abs 1 letzter Satz EStG aF und der Gleichstellung aller Gewinnermittlungsarten in Bezug auf Grund und Boden ist § 4 Abs 10 Z 3 EStG aF entfallen und ein allfälliger Wechsel der Gewinnermittlung führt nunmehr zu keinen steuerlichen Folgen. Bereits vor dem 1. April 2012 vorgenommene Auf- oder Abwertungsbeträge durch den Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG sind im Fall der Veräußerung von Grundstücken gewinnwirksam anzusetzen.⁶

Wie bereits im Rahmen der Spekulationseinkünfte sieht der Gesetzgeber nun auch für die Grundstücksveräußerung im betrieblichen Bereich in § 4 Abs 3a Z 1 EStG einige Befreiungen von der Veräußerungsgewinnbesteuerung vor. Des Weiteren sind bei der Ermittlung der Einkünfte Betriebsausgaben nicht abzugsfähig, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, in Zusammenhang stehen. Ausgenommen vom Abzugsverbot sind die anfallenden Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung gem § 30c EStG.⁷

³ Vgl *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563.

⁴ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 67.

⁵ Vgl *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42.

⁶ Vgl *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (580).

⁷ Vgl *Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 177 (180).

Einlagen von Grundstücken ins Betriebsvermögen sind ab dem 1. April 2012 mit dem niedrigeren Wert von Teilwert und Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Dadurch wird verhindert, dass im Privatvermögen eingetretene Wertminderungen in die betriebliche Sphäre verlagert werden. Bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.⁸

Neben materiellrechtlichen Änderungen wurde außerdem ein eigenes Erhebungssystem eingeführt. Die Erhebung der Immobilienwertsteuer erfolgt grundsätzlich – wie auch bei der Grunderwerbsteuer – durch Parteienvertreter, welche aufgrund der Angaben des Verkäufers berechnet und abgeführt wird. Wie auch die Kapitalertragsteuer entfaltet die Immobilienwertsteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen Abgeltungswirkung. Deshalb müssen die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nicht mehr in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden. Für Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich sieht der Gesetzgeber hingegen keine Abgeltungswirkung vor.⁹ Die Immobilienwertsteuer ist in diesen Fällen im Rahmen der Veranlagung auf die Einkommensteuer anzurechnen.

Durch das 1. StabG 2012 kam es in § 4 Abs 3a EStG zu einer neuen zentralen Bestimmung für die Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich. Allerdings ließ diese noch einige Fragestellungen offen, wodurch § 4 Abs 3a EStG durch das AbgÄG 2012 zum Teil neu gefasst wurde. Im Zuge des AbgÄG 2012 wurde die Z 2 erweitert, wonach anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG nun abziehbar sind. Wurde der Grund und Boden mit dem Teilwert eingelegt oder aufgrund eines Wechsels der Gewinnermittlung zum Teilwert bewertet, ist nach § 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG für den Inflationsabschlag der Zeitpunkt der Einlage oder der Wechsel der Gewinnermittlung maßgeblich. Nach § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG kann die Wertsteigerung des Grund und Bodens bis zum Wechsel der Gewinnermittlung nach § 5 EStG auch pauschal nach § 30 Abs 4 EStG erfolgen, sofern der Grund und Boden zum 31. März 2012 ohne den Wechsel der Gewinnermittlung nicht steuerverfangen gewesen wäre. An die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung.¹⁰ Bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens kommt es zu einer gespaltenen Veräußerungsgewinnermittlung. Die im Privatvermögen entstandene Wertsteigerung (Differenz zwischen Teilwert im

⁸ Vgl *Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 177 (180).

⁹ Vgl *Kohler*, ImmoEST: Selbstberechnung kann nur zu Chaos führen, SWK 2012, 1375.

¹⁰ Vgl *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42 f.

Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- und Herstellungskosten) gilt als Gewinn aus privaten Grundstücksveräußerungen, auf den auch die Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs 4 EStG angewendet werden kann, wenn das Grundstück am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfänglich war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfänglich gewesen wäre. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage. Die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert ist hingegen im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu erfassen.

Das AbgÄG 2012 fasste im Bereich der Immobilienbesteuerung nicht nur den § 4 Abs 3a EStG zum Teil neu, es wurden auch die mit dem 1. StabG 2012 neu eingeführten §§ 30 ff EStG überarbeitet. Zu einer wesentlichen Neuregelung kam es in gem § 30a Abs 4 EStG, wonach der besondere Steuersatz von 25% nicht für Einkünfte gilt, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 EStG oder des § 19 EStG zu Einkünften führt.

Das Ziel der Änderungen durch das 1. StabG 2012 ist laut den ErlRV, Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken ertragsteuerlich zu erfassen. Dies ist unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und ist auch unabhängig von der Behaltdauer. Auch die Gewinnermittlungsart soll in Zukunft für Grundstücke des Betriebsvermögens keine Rolle mehr spielen. Der Veräußerungsgewinn von Immobilien soll entsprechend der steuerlichen Behandlung von Einkünften aus Kapitalvermögen einer Besteuerung mit 25% unterliegen.¹¹ Durch die Gesetzesänderung soll ein Beitrag zur gleichmäßigen und leistungsgerechten Besteuerung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen geschaffen werden. Wie bereits bei der Neuregelung der Besteuerung von Substanzwertsteigerungen im Bereich des Kapitalvermögens, kommt es auch durch die neue Immobilienbesteuerung zu einer wesentlichen Vergrößerung der Steuerbemessungsgrundlage.¹²

Problematisch könnte allerdings der Umstand sein, dass Substanzwertveräußerungen aus Kapital- und Immobilienveräußerungen einem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen, während die Einkommensteuer auf andere Einkünfte bis zu 50% betragen kann. Im Gegensatz zu den laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen ist diese unterschiedliche Behandlung nicht durch das Endbesteuerungsgesetz verfassungsrechtlich abgesichert, womit sich die Frage eines möglichen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz stellt. Auf diese verfassungsrechtlichen Fragen soll jedoch im Folgenden nicht näher eingegangen

¹¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 2.

¹² Vgl Zenkl/Kumer, Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in: *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012, 29.

werden.

Nach den ErlRV zum 1. StabG 2012 soll durch die Anwendung des besonderen Steuersatzes in Höhe von 25% einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgedeckt werden. Zudem wird durch einen niedrigeren Tarif auch die Inflationswirkung pauschal abgedeckt. Unabhängig davon tritt ab dem 11. Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung zusätzlich ein Inflationsabschlag von jährlich 2% hinzu (siehe Kapitel 4.3.5).¹³

¹³ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10.

3 Der Begriff des Grundstücks nach § 30 EStG

Bevor die unterschiedlichen Besteuerungskonsequenzen bei der Veräußerung eines Grundstücks im Betriebsvermögen untersucht werden, ist als erster Schritt zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein Grundstück iSd § 30 EStG veräußert wurde. In den folgenden Unterkapiteln wird zunächst genauer auf die gesetzliche Definition des Grundstücksbegriffs gem § 30 Abs 1 EStG eingegangen (siehe Kapitel 3.1). Für ertragsteuerliche Zwecke sind unter einem Grundstück der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Da grundstücksgleiche Rechte vom Gesetzeswortlaut auch erfasst sind, werden diese in Kapitel 3.2 näher beschrieben. Zudem schließt der Grundstücksbegriff nach § 30 EStG auch Gebäude auf fremden Grund mit ein (siehe Kapitel 3.3). Im vorletzten Unterkapitel wird näher auf die Grundstücke, die nicht vom Gesetzeswortlaut erfasst wurden, eingegangen (siehe Kapitel 3.4). Das letzte Unterkapitel beleuchtet das Verhältnis des einkommensteuerlichen Grundstücksbegriffes zu jenem des GrEStG (siehe Kapitel 3.5).

3.1 Der Gesetzeswortlaut

Nach der Legaldefinition des § 30 Abs 1 zweiter Satz EStG idF 1. StabG 2012 umfasst der Grundstücksbegriff Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Diese Rechte werden seit dem AbgÄG 2012 in einem Klammerausdruck als „grundstücksgleiche Rechte“ bezeichnet. Zu einer inhaltlichen Änderung hat die Erweiterung aber nicht geführt.¹⁴ Der Grundstücksbegriff wurde durch das 1. StabG 2012 nicht neu gefasst, denn dieser entspricht weitestgehend der bisherigen Formulierung von Grundstücken in § 30 Abs 1 lit a EStG aF. Im bisherigen Grundstücksbegriff nach § 30 EStG aF wurden vom Gesetzgeber Gebäude nicht ausdrücklich im Gesetzestext erwähnt, obwohl Gebäude von der alten Formulierung ebenso erfasst waren. Nach hA zählten zu den Grundstücken iSd § 30 EStG aF der nackte Grund und Boden und die mit ihm fest verbunden Sachen – insbesondere Gebäude – Eigentumswohnungen und Superädifikate.¹⁵

Vor dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012 war die ertragsteuerliche Behandlung von Grundstücken von der sogenannten „Einheitstheorie“ geprägt. Das bedeutet, dass im Geltungsbereich eines § 5 EStG-Ermittlers ein bebautes Grundstück als ein einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen war. In Annäherung an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff sah die Einheitstheorie demnach vor, dass der ertragsteuerliche Grundstücksbegriff sowohl den

¹⁴ Vgl. Urtz, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 1.

¹⁵ Vgl. Doralt/Kempf in Doralt, Einkommensteuergesetz II⁷ (2002) § 30 Tz 41; Baldauf/Kanduth-Kristen, Jakom Einkommensteuergesetz⁵ (2012) § 30 Tz 9.

Grund und Boden als auch das Gebäude umfasste. Durch die mit dem 1. StabG 2012 neu eingeführte Grundstücksbesteuerung ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden.¹⁶

Der Begriff Grundstück iSd § 30 EStG umfasst Grund und Boden, Gebäude sowie Gebäude auf fremden Grund und grundstücksgleiche Rechte im Besonderen, aber auch im gesamthaften Sinn. Unter einem Grundstück können daher sowohl Grund und Boden allein als auch Grund und Boden und Gebäude gemeinsam verstanden werden. Wird im Gesetz aber ausschließlich auf Grund und Boden oder Gebäude Bezug genommen, ist auch nur dies gemeint und nicht mehr.¹⁷ Der Grundstücksbegriff definiert nicht nur den Steuertatbestand des § 30 EStG, sondern ist auch für die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% maßgeblich, da § 30a Abs 1 EStG auf den Grundstücksbegriff nach § 30 EStG verweist. Die Grundstücksdefinition ist gem § 4 Abs 3a EStG auch für den betrieblichen Bereich anzuwenden.¹⁸

Unter dem Begriff Gebäude versteht man jedes Bauwerk, das durch räumliche Eingrenzung Menschen und Sachen vor äußeren Einflüssen schützt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von Beständigkeit ist. Ein Bauwerk ist demnach dann mit dem Boden fest verbunden, wenn es in diesem derart verankert ist, dass die Verbindung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Ein schwimmendes Bauwerk stellt somit kein Gebäude dar. Gebäude sind daher auch Superädifikate und Gebäude auf fremden Grund. Ob das Bauwerk auf Dauer oder nur auf begrenzte Zeit errichtet wird, ist ohne Bedeutung. Zwar wird vorausgesetzt, dass von einem Gebäude eine gewisse Beständigkeit verlangt wird, entscheidend ist aber die Beschaffenheit des Bauwerks und dessen feste Verbindung mit dem Grund und Boden, nicht die Dauer der voraussichtlichen Nutzung.¹⁹ Nicht unter den Begriff Gebäude fallen Gegenstände, die zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind, auch wenn sie auf einem festen Fundament aufgestellt sind. Darunter fallen beispielsweise Container und Ausstellungspavillons.²⁰ Zudem stellen Maschinenumhüllungen ebenfalls keine Gebäude dar, da sie aus Sicherheitsgründen nur in Betriebspausen der Maschine betreten werden können, nicht aber während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorganges. Ein längerer Aufenthalt innerhalb des Bauwerkes während des Betriebsvorganges ist daher nicht möglich. Bauwerke, die auch dem Aufenthalt

¹⁶ Vgl Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357 (358).

¹⁷ Vgl Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357.

¹⁸ Vgl Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (564).

¹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 3140; VwGH-Erkenntnis: VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307; Vgl Baldauf/Kanduth-Kristen, Jakom Einkommensteuergesetz⁵ (2012) § 4 Tz 136.

²⁰ Vgl EStR 2000 Rz 3140.

des Bedienungspersonals dienen, stellen keine Maschinenumhüllungen dar.²¹

Unter dem Begriff Grund und Boden iSd § 30 Abs 1 EStG bzw § 4 Abs 3a Z 3 EStG ist nur der nackte Grund und Boden zu verstehen. Im Gegensatz dazu erfasst der Begriff Grundstück auch die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere das Gebäude. Selbständig bewertungsfähige Wirtschaftsgüter sind einkommensteuerlich nicht dem Grund und Boden zuzurechnen, selbst dann nicht, wenn sie mit Grund und Boden fest verbunden sind und zivilrechtlich als Zubehör der Liegenschaft angesehen werden.²² Diese sind als besondere Wirtschaftsgüter nach den üblichen Bewertungsgrundsätzen anzusetzen. Nicht zu Grund und Boden gehören demnach Gebäude, Betriebsanlagen, Glashäuser, Glasbeete, Brücken, Pumpenanlagen sowie Baumschulanlagen. Ein selbständiges Wirtschaftsgut ist auch das Wegerecht am Nachbargrundstück. Zu den selbständigen Wirtschaftsgütern zählen auch Wege, Straßen, Platzbefestigungen, Brücken und Zäune. Diese können allerdings nicht losgelöst von Grund und Boden übertragen werden, sodass deren Übertragung nach Ansicht des BMF unter § 30 EStG zu subsumieren ist.²³

Für Zwecke der Grundstücksbesteuerung wird der Grundstücksbegriff des § 30 EStG auch auf Wirtschaftsgüter ausgedehnt, die nach der Verkehrsauffassung mit Grund und Boden, Gebäuden oder grundstückgleichen Rechten in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Dies ist zB dann der Fall, wenn dadurch die Nutzung des Grundstücks erst ermöglicht wird oder es zu einer Verbesserung der Grundstücksnutzung kommt und daher die Wirtschaftsgüter nicht eigenständig übertragen werden können bzw im Zuge der Veräußerung mitübertragen werden. Dazu zählen beispielsweise Zäune, Parkplätze, Wege, Wegerechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, Schwimmbecken und -teiche und Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und -häuschen. Diese Wirtschaftsgüter sind daher abweichend davon, ob ein Vermögenswert steuerlich als selbständiges Wirtschaftsgut zu beurteilen ist, bei der Veräußerung betrieblicher oder privater Grundstücke vom Begriff der Grundstücksveräußerung erfasst. Dies gilt allerdings nicht für Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen. Darunter fallen beispielsweise die stehende Ernte oder das stehende Holz (siehe Kapitel 3.4). Für diese ist daher ein gesonderter Veräußerungsgewinn zu ermitteln, der nicht dem besonderen

²¹ Vgl EStR 2000 Rz 3140a; VwGH-Erkenntnis: VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307.

²² Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁵ (2012) § 4 Tz 149; *Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹¹ (2007) § 4 Tz 119.

²³ Vgl EStR 2000 Rz 577; VwGH-Erkenntnis: VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 12.

Steuersatz in Höhe von 25% unterliegt.²⁴

3.2 „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“

Da die Formulierung in § 30 EStG nur um die Wortfolge „Grund und Boden, Gebäude“ ergänzt wurde und der Satzteil „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“ aus § 30 EStG aF unverändert übernommen wurde, kann man daraus schließen, dass sich vom Anwendungsbereich hinsichtlich der angeführten Rechte grundsätzlich keine Änderungen ergeben haben. Nach § 298 ABGB werden Rechte grundsätzlich als bewegliche Sache angesehen, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind oder durch das Gesetz für eine unbewegliche Sache erklärt wird. Zu den Rechten, die mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind, zählen Rechte, die dem Besitzer einer Liegenschaft als solchem zustehen, wie beispielsweise Grunddienstbarkeiten, Grundreallasten, das Jagdrecht und das Wohnungseigentum. Davon sind allerdings persönliche Dienstbarkeiten oder Hypotheken nicht erfasst.²⁵

Als grundstücksgleiche Rechte iSd § 30 EStG kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die den zivilrechtlichen Vorschriften für Grundstücke unterliegen und die gesondert, ohne Grund und Boden, übertragbar sind. Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen nach Ansicht der Finanzverwaltung demnach das Baurecht nach dem BauRG, das Fischereirecht an fremden Gewässern und Bergwerksberechtigungen nach dem MinroG.²⁶ Nach bisheriger Rechtsansicht zählten sowohl das Jagdrecht als auch die Grunddienstbarkeiten (zB Wegerecht) zu den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke. Nach aktueller Ansicht der Finanzverwaltung stellen das Jagdrecht und die Grunddienstbarkeiten keine grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 EStG dar. Diese sind untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und stellen somit kein selbständiges dingliches Recht dar. Mangels selbständigen Rechts soll daher kein grundstücksgleiches Recht vorliegen (siehe Kapitel 3.2).²⁷

Unter einem Baurecht ist das vom Grundeigentümer für bestimmte Zeit eingeräumte Recht zu verstehen, auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu

²⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6621; *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357 (358).

²⁵ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 13; *Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167.

²⁶ Vgl EStR 2000 Rz 6622.

²⁷ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 13; *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357 f.

errichten und zu erhalten. Im Gegensatz zu Bauten, die mit dem Grund fest verbunden sind, teilt das Baurecht nicht das rechtliche Schicksal des Grundstücks.²⁸ Das Baurecht gehört nicht zum Grund und Boden, sondern stellt ein unbewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut dar. Nach Ansicht der Verwaltungspraxis stellen Baurechte an eigenen Grundstücken nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst durch die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit wird ein grundstücksgleiches Recht begründet. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem Grundstück gegen einen Bauzins ist nicht unter § 30 EStG zu subsumieren und stellt somit aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten im Fall eines privaten Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG dar. Bei der Einräumung eines Baurechts an einem im Betriebsvermögen befindlichen Grundstück handelt es sich jedoch um betriebliche Einkünfte. Von der Grundstücksbesteuerung nach § 30 EStG ist daher nur die Veräußerung des Grundstücks durch den Bauberechtigten erfasst.²⁹

Das Fischereirecht ist die ausschließliche Befugnis, in jenem Gewässer, auf das sich das Recht räumlich erstreckt, Fische, Krustentiere und Muscheln zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. Das Fischereirecht wird als selbständiges, mit dem Eigentum am Grund und Boden untrennbares verbundenes Recht und als Ausfluss des Eigentumsrechts am eigenen Gewässer betrachtet, wenn das Gewässer im Eigentum des Fischereiberechtigten steht. Ist der Fischereiberechtigte nicht Eigentümer des Gewässers, ist das Fischereirecht als Dienstbarkeit anzusehen. Das Fischereirecht an einem fremden Gewässer ist somit ein selbständiges und gesondert bewertbares Wirtschaftsgut, ist vom Eigentum am Grund und Boden zu unterscheiden und stellt ein grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs 1 EStG dar. Die Veräußerung eines Fischereirechts ist daher steuerpflichtig.³⁰ Allerdings führt die Überlassung des Fischereirechts am eigenen Gewässer an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit zur Verselbständigung des Fischereirechts, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht begründet wird. Daher sind – wie bereits bei der Einräumung des Baurechts beschrieben – Einkünfte aus der Einräumung eines Fischereirechts nicht als Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG zu erfassen. Aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten liegen im Fall von privaten Grundstücken Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG vor, bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken handelt es sich um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Unter § 30 EStG fällt daher nur die Veräußerung eines Fischereirechts an einem fremden Gewässer durch den Fischereiberechtigten.³¹

²⁸ Vgl. *Krejci*, Privatrecht⁷ (2007) Tz 735.

²⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6622; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 13.

³⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 5122; *Doralt*, Einkommensteuergesetz II⁹ (2005) § 21 Tz 58.

³¹ Vgl. *BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1160).

Zu den Fischereirechten an fremden Gewässern zählt in den meisten Fällen auch das Fischereirecht an einem Fließgewässer. Nach § 2 WRG sind die im Anhang A aufgezählten Ströme, Flüsse, Bäche und Seen mit allen ihren Armen, Seitenkanälen und Verzweigungen als öffentliche Gewässer zu verstehen. Unter öffentliche Gewässer fallen beispielsweise die Donau, der Inn, der Rhein, der Bodensee und der Wörther See. Darüber hinaus sind aber auch alle anderen Gewässer öffentliche Gewässer, sofern sie nicht nach dem WRG als Privatgewässer bezeichnet werden. Unter Privatgewässer sind gem § 3 WRG das in einem Grundstück enthaltene unterirdische Wasser (Grundwasser) und das aus einem Grundstück zutage quellende Wasser zu verstehen. Des Weiteren versteht man unter Privatgewässer das sich auf einem Grundstück aus atmosphärischen Niederschlägen sammelnde Wasser oder das in Brunnen, Zisternen, Teichen oder anderen Behältern enthaltene Wasser, sofern es sich nicht um öffentliche Gewässer handelt. Öffentliche Fließgewässer gehören somit dem öffentlichen Gut an, das nach § 287 ABGB im Eigentum des Bundes oder des Landes steht und dessen Gebrauch jedermann zusteht. Aus diesem Grund stellt ein Fischereirecht an einem fließenden Gewässer grundsätzlich ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer dar und es liegt daher ein grundstücksgleiches Recht nach § 30 EStG vor.³²

Wie bereits eingangs erwähnt zählt nach Auffassung der Finanzverwaltung die Bergwerksberechtigung nach dem MinroG zu den grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 EStG. Bergwerksberechtigungen nach dem MinroG berechtigen nach § 22 MinroG zum ausschließlichen Gewinnen der in einem bestimmten Raum vorkommenden bergfreien mineralischen Rohstoffe und zu deren Aneignung. Ein bergfreier mineralischer Rohstoff liegt dann vor, wenn er dem Verfügungsrecht des Grundeigentümers entzogen wurde und von jedem, der bestimmte gesetzliche Voraussetzungen erfüllt, aufgesucht und gewonnen werden darf. Dazu zählen gem § 3 MinroG beispielsweise alle mineralischen Rohstoffe, aus denen man Eisen, Kupfer, Silber, Zink, Schwefel, Gips und Kohle gewinnen kann. Bergwerksberechtigungen werden für Grubenmaße und für Überscharen verliehen und bedürfen der Betriebspflicht. Die Betriebspflicht besteht darin, dass binnen zwei Jahren nach rechtskräftiger Verleihung der Bergwerksberechtigung im Grubenmaß mit der Gewinnung zu beginnen ist und diese mindestens vier Monate im Jahr zu betreiben ist. Eine Besonderheit der Bergwerksberechtigungen ist, dass sie als unbewegliche Sachen gelten und in das Bergbuch beim zuständigen Bergbuchsgericht einzutragen sind.³³

Die Bergwerksberechtigung nach dem MinroG am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung der Bergwerksberechtigung an

³² Vgl. *BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1161).

³³ Vgl. *Winkler*, Mineralrohstoffrecht in: *Holoubek/Potacs* (Hrsg.), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts I² (2007) 586 f.

einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung der Bergwerksberechtigung, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die Ausführungen zum Baurecht und zum Fischereirecht gelten sinngemäß.

3.3 Gebäude auf fremden Grund

Der Begriff des Gebäudes auf fremden Grund ist ein Begriff des Steuerrechts und ist im bürgerlichen Recht nicht näher bestimmt. Nach § 297 ABGB sind Gebäude unbewegliche Sachen, die in der Absicht errichtet werden, dass sie stets auf dem Grund bleiben sollen. Wird ein Gebäude errichtet, so kann zufolge des Grundsatzes des § 297 ABGB das Eigentum am Gebäude vom Eigentum am Grund und Boden nicht getrennt werden. Der Grundsatz des § 297 ABGB, dass das Gebäude Bestandteil des Grund und Bodens wird, ist einer der tragenden Grundsätze des österreichischen Sachenrechts. Er gilt nicht nur für die Bauführung auf eigenem Grund, sondern auch für die Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund.³⁴

Von dem Grundsatz des § 297 ABGB, dass das Eigentum am Gebäude vom Eigentum am Grund und Boden nicht getrennt werden kann bestehen zwei Ausnahmen. Die erste Ausnahme sind Gebäude, die aufgrund eines Baurechts nach dem BauRG errichtet werden. Das Baurecht als solches gilt nach dem Gesetz als unbewegliche Sache und ist den Grundstücken gleichgestellt. Das auf Grund des Baurechts errichtete Gebäude gilt als Zugehör des Baurechts. Von der zweiten Ausnahme ist gem § 435 ABGB die Übertragung des Eigentums an Bauwerken umfasst, die auf fremden Grund in der Absicht errichtet werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen, sofern sie nicht Zugehör eines Baurechts sind (Superädifikat). Für das Vorliegen eines Superädifikates sind demnach drei Voraussetzungen maßgeblich. Der Bau muss mit Zustimmung des Grundeigentümers ausgeführt worden sein, das Bauwerk muss in der Absicht errichtet werden, dass es nicht stets auf dem fremden Grund bleiben soll oder dass es nicht erd-, mauer-, niet- und nagelfest mit dem Grund verbunden ist und die errichtete Baulichkeit muss ein Bauwerk sein.³⁵

Bei einer Bauführung auf fremden Grund ohne Wissen und Willen des Grundeigentümers fällt gem § 418 ABGB das Gebäude dem Grundeigentümer zu. Aus diesem Grund ist die Zustimmung des Grundeigentümers erforderlich. In der Regel wird zwischen dem Grundeigentümer und des Errichters ein Grundbenützungsübereinkommen abgeschlossen,

³⁴ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 63 f; VwGH-Erkenntnis: VwGH 13.10.1954, 1828/52.

³⁵ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 64 f; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 235.

das an keine Rechtsform gebunden ist, zB Miete, Pacht, Leihe, Fruchtgenuss oder Gesellschaftsvertrag. Auch wenn es nicht ausdrücklich vereinbart wird, ist es Absicht der Vertragsparteien, das Bauwerk auf eine bestimmte Dauer auf dem Grundstück zu belassen.³⁶

Für die Eigenschaft als Superädifikat muss die Bauführung mit der Absicht des Errichters erfolgt sein, das Bauwerk nicht ständig auf dem Grund zu belassen. Das bedeutet aber nicht, dass das Gebäude auf fremdem Grund zu einem späteren Zeitpunkt wieder entfernt oder abgebrochen werden muss. Die Absicht des Errichters ist nach äußeren Umständen zu beurteilen, ausschlaggebend ist demnach die Beschaffenheit des Bauwerkes oder ein von vornherein zeitlich begrenztes Grundbenützungsrecht.³⁷

Bei einem Superädifikat muss es sich um ein Bauwerk handeln. In der Literatur wird unter einem Bauwerk eine Baulichkeit verstanden, deren Herstellung unter Einsatz von Arbeit und Material erfolgt, eine feste Verbindung mit dem Boden hat, welche ohne besondere Schwierigkeiten wieder lösbar ist und für einen Zweck bestimmt ist, demzufolge die Baulichkeit nicht an einen anderen Ort bewegt werden soll. Daher stellt ein abgestellter Wohnwagen oder ein Zelt kein Bauwerk dar, wohl aber eine Würstelstand mit Betonfundament oder eine Schutzhütte. Bei einer Bretterbude ist entscheidend, ob sie auf dem Boden aufgesetzt oder mit dem Boden fest verbunden ist. Darüber hinaus muss das Bauwerk auf oder unter fremdem Grund errichtet werden. Demnach können Bauwerke unter fremdem Grund, wie beispielsweise Tunnel, ebenfalls ein Superädifikat darstellen. Des Weiteren steht einer massiven Bauweise der Beurteilung eines Superädifikates nichts entgegen. Zu Superädifikaten zählen daher zahlreiche Bauwerke auf fremdem Grund von unterschiedlichster technischer Beschaffenheit und Zweckbestimmung. Beispielsweise können unter anderem Bretterhütten, Schrebergartenhütten, Sporthallen, Schutz- und Almhütten, Wohnhäuser, Bürohäuser, Betriebsgebäude, Tankstellen, Gaststätten etc genannt werden.³⁸

³⁶ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 66.

³⁷ Vgl *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern²² (2013) Tz 9.34 f; *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 66a.

³⁸ Vgl *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern²² (2013) Tz 9.34; *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 67.

3.4 Grundstücke, die nicht unter § 30 EStG fallen

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind das Jagdrecht, das Fischereirecht an eigenen Gewässern, das Wasserrecht nach dem WRG und Dienstbarkeiten von den grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 EStG ausgenommen. Einkünfte im Zusammenhang mit solchen Rechten fallen nicht unter § 30 EStG und unterliegen im Falle der Steuerpflicht daher grundsätzlich dem Normalsteuersatz.³⁹

Nach § 472 ABGB versteht man unter einer Dienstbarkeit ein beschränkt dingliches Nutzungsrecht an einer fremden Sache, deren Eigentümer verpflichtet ist, etwas zu dulden oder zu unterlassen. Im Gegensatz zu obligatorischen Nutzungsrechten wie beispielsweise Miete oder Pacht, hat der Berechtigte bei einem dinglichen Nutzungsrecht das absolute Herrschaftsrecht an der Sache. Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen Grunddienstbarkeiten und persönlichen Dienstbarkeiten. Grunddienstbarkeiten dienen der besseren Nutzung des begünstigten Grundstückes, darunter fallen zB Wegerechte und Weiderechte.⁴⁰ Sie sind nicht getrennt vom begünstigten Grundstück übertragbar und zählen daher nicht zu den grundstücksgleichen Rechten gem § 30 EStG. Persönliche Dienstbarkeiten hingegen stehen ganz bestimmten Personen zu, denen ein Vorteil verschafft werden soll und erlöschen idR durch deren Tod. Sie sind als bewegliche Rechte einzustufen, darunter fallen zB das Recht auf Benützung der Wohnung zum eigenen Gebrauch. Obwohl persönliche Dienstbarkeiten getrennt vom Grundstück übertragen werden können, sind sie nach hA vom Anwendungsbereich des § 30 EStG ausgenommen.⁴¹

Wie bereits erläutert stellt das Fischereirecht an eigenen Gewässern nach Ansicht des BMF kein grundstücksgleiches Recht dar. Dabei handelt es sich lediglich um den Ausfluss des Eigentumsrechts. Erst die Überlassung an einen Dritten führt zur Verselbständigung und somit zu einem grundstücksgleichen Recht (siehe Kapitel 3.2). Das Jagdrecht hingegen ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann daher als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Mangels selbständigen Rechts kann daher kein grundstücksgleiches Recht vorliegen.⁴²

Nach § 295 ABGB bleiben Gras, Bäume, Früchte und alle brauchbaren Dinge, welche die Erde auf ihrer Oberfläche hervorbringt so lange ein unbewegliches Vermögen, als sie nicht von Grund und Boden abgetrennt worden sind. Solche Wirtschaftsgüter bleiben nicht

³⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6622.

⁴⁰ Vgl *Krejci*, Privatrecht⁷ (2007) Tz 727 f.

⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 6622; *Krejci*, Privatrecht⁷ (2007) Tz 729; Vgl *Hübner/Six*, Abgabenrechtliche Fragen iZm Fruchtgenussrechten an vermieteten Immobilien, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 214.

⁴² Vgl EStR 2000 Rz 6622; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakob Einkommensteuergesetz6 (2013) § 30 Tz 13.

abnutzbares Anlagevermögen, solange sie mit dem Grund und Boden fest verbunden sind. Soweit diese Wirtschaftsgüter land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen, beispielsweise stehendes Holz oder Bäume einer Obstplantage, sind sie auch nicht vom Grundstücksbegriff nach § 30 EStG erfasst. Dies gilt auch sinngemäß für die stehende Ernte einschließlich Feldinventar. Bei dem stehenden Holz handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das als Produktionsmittel dazu bestimmt ist, Holz zu erzeugen und damit zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen einer Forstwirtschaft gehört. Erst mit der Schlägerung geht diese Funktion verloren und aus dem Anlagegut wird durch Änderung der Zweckbestimmung Umlaufvermögen.⁴³

3.5 Das Verhältnis zum Grundstücksbegriff im GrEStG

Da im Rahmen der neuen Grundstücksbesteuerung in § 30c EStG auf das System der Selbstberechnung im GrEStG eingegangen wird, stellt sich die Frage, ob die Grundstücksbegriffe in der Einkommensteuer (§ 30 EStG) und der Grunderwerbsteuer (§ 2 GrEStG) deckungsgleich sind. § 30c EStG verpflichtet Notare und Rechtsanwälte zur Einbehaltung einer ImmoEST und knüpft dabei an die Pflicht zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach den §§ 10 und 11 GrEStG an. Die synchrone Pflicht zur Selbstberechnung, Einbehaltung und Abfuhr der ImmoEST und GrESt durch Notare und Anwälte legt eine gleichmäßige Auslegung des Grundstücksbegriffs sachlich nahe, um die Praktikabilität dieser Abzugspflichten zu gewährleisten.⁴⁴

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs 1 GrEStG schafft das GrEStG keinen eigenen Begriff des Grundstücks, vielmehr knüpft der Grundstücksbegriff des GrEStG an das Zivilrecht an: „Unter Grundstücke iSd GrEStG sind Grundstücke iSd bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.“ Die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes gelten jedoch nicht ohne Ausnahme. Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, sowie Gewinnungsbewilligungen nach dem BergG und Apothekengerechtigkeiten. Des Weiteren wird der Begriff des Grundstücks um Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden erweitert.⁴⁵

Grundstücke iSd bürgerlichen Rechts sind gem § 293 ABGB bewegliche Sachen, die ohne Verletzung ihrer Substanz von einer Stelle zur anderen versetzt werden können. Durch die Bestimmungen des § 2 GrEStG wird zwar der Grundstücksbegriff des ABGB übernommen,

⁴³ Vgl EStR 2000 Rz 2302 f; VwGH-Erkenntnis: VwGH 21.10.1986, 86/14/0021.

⁴⁴ Vgl *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012¹, SWK-Spezial 2013, Rz 10.

⁴⁵ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 1.

dieser wird jedoch zum Teil erweitert bzw eingeschränkt. Der Grundstücksbegriff des bürgerlichen Rechtes umfasst den Grund und Boden, die Bestandteile, den natürlichen Zuwachs, den künstlichen Zuwachs und das Zugehör.⁴⁶

Unter Grundstück ist der räumlich begrenzte Teil der Erdoberfläche zu verstehen. Zum Grundstück ist gem § 1125 ABGB alles zu rechnen, was sich unter oder über der Erdoberfläche befindet. Zur Oberfläche und zur Unterfläche kann natürlicher oder künstlicher Zuwachs gehören (siehe unten). Nach § 5 Abs 1 GAG werden die einzelnen Grundstücke (Parzellen) im Grundkataster verzeichnet und mit Nummern versehen. Die Grundkataster werden von den Vermessungsbehörden geführt, zudem setzt sie auch die Grundstücksnummern fest. Nach § 434 ABGB gelten als Grundstücke auch solche, die im Grundbuch nicht eingetragen sind.⁴⁷

Bestandteile des Grund und Bodens können selbständig oder unselbständig sein, je nachdem, ob der Bestandteil trotz seiner Verbindung mit der Hauptsache Gegenstand selbständiger Berechtigung sein kann. Der unselbständige Bestandteil ist mit der Hauptsache körperlich so eng verbunden, dass eine Trennung von der Hauptsache wirtschaftlich untunlich oder tatsächlich unmöglich ist. Unselbständige Bestandteile sind beispielsweise der Fußbodenbelag, die Farbe der Mauer oder die in die Mauer eingelassen Gas- oder Stromleitung. Aber auch Zäune sind unselbständige Bestandteile, wenn sie mit dem Boden fest verbunden bzw eingegraben sind und für längere Zeit am Ort verbleiben. Nach Ansicht des VwGH ist nicht darauf abzustellen, ob die abgetrennten Gegenstände durch die Abtrennung verändert werden, sondern darauf, ob die Abtrennung möglich oder wirtschaftlich sinnvoll ist. Zu den unselbständigen Bestandteilen gehören auch der gesamte natürliche und künstliche Zuwachs, solange er nicht vom Grund und Boden abgetrennt ist.⁴⁸ Bestandteile, die trotz ihrer Verbindung mit der Hauptsache selbständige Rechte sind, sind selbständige Bestandteile. Diese lassen sich im Gegensatz zum unselbständigen Bestandteil ohne körperliche oder wirtschaftliche Nachteile von der Hauptsache trennen. Trotz der Trennung des selbständigen Bestandteils von der Hauptsache bleiben sowohl die Hauptsache als auch der Bestandteil wirtschaftlich dasselbe. Selbständige Bestandteile sind beispielsweise der Durchlauferhitzer, das Waschbecken, eine Wohnungstür, Duschkabinen, Zentralheizungskessel oder der Blumenkasten am Fenster.⁴⁹

⁴⁶ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 7; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 217.

⁴⁷ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 8.

⁴⁸ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 9; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 220; VwGH 30.4.1970, 1793/69.

⁴⁹ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 9; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 221; VwGH 7.10.1985, 84/15/0104.

Unter natürlichen Früchte eines Grundes versteht man gem § 405 ABGB Nutzungen, die, ohne den Grund zu bearbeiten, hervorgebracht werden, wie beispielsweise Kräuter und Schwämme. Diese wachsen dem Eigentümer des Grundes zu. Gem § 295 ABGB bleiben das Gras, die Bäume, die Früchte und alle anderen brauchbaren Dinge, welche die Erde auf ihrer Oberfläche hervorbringt, so lange ein unbewegliches Vermögen, als sie nicht vom Grund und Boden abgesondert worden sind. Der natürliche Zuwachs umfasst daher die Naturalfrüchte, wie zB Bäume, Gras, Getreide, Holz und Früchte, Bodenschätze sowie sogenannte Rechtsfrüchte, wie beispielsweise die Frucht des Jagdrechts oder Fische als Frucht des Fischereirechtes.⁵⁰

Unter einem künstlichen Zuwachs ist der Zuwachs, der durch die menschliche Tätigkeit herbeigeführt wird, insbesondere die Errichtung von Gebäuden, zu verstehen. Nach § 297 ABGB gehören zu den unbeweglichen Sachen ebenso diejenigen, welche auf Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie stets darauf bleiben sollen, wie zB Häuser und andere Gebäude. Nach Erkenntnis des VwGH ist das fest gebaute Haus auf einem Grundstück dessen unselbständiger Bestandteil. Es kommt aber weder aus zivilrechtlicher Sicht noch aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht darauf an, ob das Gebäude tatsächlich „fest“ gebaut ist. Vielmehr ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, ob es als Bauwerk zu qualifizieren ist.⁵¹ Von dem Grundsatz, dass Gebäude ein unselbständiger Bestandteil von Grund und Boden sind, bestehen, wie bereits erläutert, zwei Ausnahmen (siehe Kapitel 3.2 und 3.3). Gem § 435 ABGB sind Gebäude, die auf fremden Grund in der Absicht errichtet werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen, als bewegliche Sachen zu qualifizieren. Diese stellen somit keinen unselbständigen Bestandteil von Grund und Boden dar. Das auf Grund eines Baurechts erworbene oder hergestellte Bauwerk gilt gem § 6 Abs 1 BauRG als Zugehör des Baurechts.⁵²

Unter einem Zugehör versteht man eine körperliche Sache, die ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt ist und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in räumliche oder auch wirtschaftliche Beziehung gebracht werden. Das Zugehör kann nur eine bewegliche Sache sein.⁵³ Maßgebend ist der Zweck der Hauptsache, jedoch nicht die persönlichen Bedürfnisse des Eigentümers. Daher zählt die Wohnungseinrichtung eines Einfamilienhauses nicht zum Zugehör des Hauses, da sie nicht dem Gebrauch des Hauses, sondern dem persönlichen Gebrauch des Eigentümers

⁵⁰ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 11; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 220.

⁵¹ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 14a; VwGH-Erkenntnis: VwGH 2.9.1982, 81/16/0008; VwGH-Erkenntnis: VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165.

⁵² Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 17.

⁵³ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 18; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 222.

dient. Das gleiche gilt für den vom Hotelunternehmer überwiegend privat genutzten PKW. Nach Ansicht des VwGH ist im Einzelfall zu beurteilen, ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zugehör einer Liegenschaft anzusehen sind.⁵⁴ Des Weiteren muss zwischen Haupt- und Nebensache ein gewisses Nahverhältnis bestehen, sodass die Nebensache der Hauptsache auf Dauer zu dienen bestimmt ist. Dies wird dadurch begründet, dass die Nebensache mit dem Grundstück in eine solche Verbindung gebracht wird, dass ihre alleinige wirtschaftliche Bestimmung darin besteht, der Hauptsache zu dienen. Darüber hinaus muss die Verbindung dauerhaft sein, eine bloß vorübergehende Verbindung begründet keine Zugehöreigenschaft. Daher gelten beispielsweise Pflanzen beim Handelsgärtner oder Verkaufsbuden während eines Volksfestes auch nicht als Zugehör.⁵⁵

Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden nach § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück gezählt. Der Begriff „Maschinen“ und „sonstige Vorrichtungen“ ist im Gesetz nicht näher definiert. Nach Erkenntnis des OGH ist eine Maschine jedes Gerät mit beweglichen Teilen, das Arbeitsgänge selbstständig verrichtet und damit menschliche oder tierische Arbeit einspart.⁵⁶ Der VwGH hat sich überdies auch mit der Auslegung des Begriffs „sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“ befasst und erkannt, dass darunter grundsätzlich alle Gegenstände zu verstehen sind, die Zugehör eines Unternehmens sind. „Sonstige Vorrichtungen“ sind alle Vorrichtungen, die von Menschenhand geschaffen werden und dem Betrieb eines Gewerbes dienen. Dabei handelt es sich um eine sehr weite Auslegung.⁵⁷ Nach § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG müssen Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art zu einer Betriebsanlage gehören. Nach Ansicht des VwGH versteht man unter einer Betriebsanlage eine Anlage, die gegenüber dem erworbenen Grundstück einen bestimmten Wirtschaftszweck zu erfüllen hat. Von der Besteuerung ausgenommen sind daher die betreffenden Maschinen, die nicht unmittelbarer Wirtschaftsteil des gekauften Grundstückes sind, sondern einem bestimmten Wirtschaftszweck dienen.⁵⁸

Darüber hinaus sind zufolge des § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG die Gewinnungsbewilligungen nach dem BergG vom Grundstücksbegriff ausgenommen. Unter Gewinnungsbewilligungen sind nach § 94 Abs 1 BergG die für die Gewinnung grundeigener mineralischer Stoffe erforderliche Bewilligung der Berghauptmannschaft zu verstehen. Nach § 5 BergG sind unter grundeigenen mineralischen Stoffen beispielsweise Magnesit, Quarz, Quarzit und

⁵⁴ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 20; VwGH-Erkenntnis: VwGH 20.2.1974, 1782/73.

⁵⁵ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 21 f.

⁵⁶ Vgl *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 228; OGH-Erkenntnis: OGH 20.4.1966, EvBl 1966, 512.

⁵⁷ Vgl VwGH-Erkenntnis: VwGH 21.2.1996, 94/16/0269; VwGH-Erkenntnis: VwGH 31.8.2000 97/16/0152.

⁵⁸ Vgl VwGH-Erkenntnis: VwGH 19.2.1970, 1750/69.

Quarzsand zu verstehen. Zu beachten ist, dass das BergG 1975 durch das MinroG aufgehoben wurde. In § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG wurde der Verweis auf das BergG 1975 nicht ausdrücklich durch das MinroG ersetzt, vielmehr hat der Gesetzgeber eine generelle Aktualisierung aller Verweise auf das BergG vorgenommen. In § 219 MinroG wird festgelegt, dass anstelle eines Verweises auf durch das MinroG aufgehobene Rechtsvorschriften des Bundes die entsprechenden Bestimmungen des MinroG im Verweis zu treten haben.⁵⁹

Außerdem nimmt der Gesetzgeber die Apothekengerechtigkeiten in § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG vom Grundstücksbegriff aus. Das ApothekenG unterscheidet zwischen den Realapotheken und den konzessionierten Apotheken. Unter § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG fallen nur Realapotheken, da bei konzessionierten Apotheken die Konzession nicht auf andere übertragen werden darf. Realapotheken sind Zugehör von Grund und Boden und gehören daher zum Grundstück. Ihre Übertragung an Dritte fällt aber gem § 2 Abs 1 Z 2 GrEStG unter die Ausnahmebestimmungen.⁶⁰

⁵⁹ Vgl *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000) § 2 Tz 61.

⁶⁰ Vgl *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) 233 f.

4 Einkünfteermittlung im betrieblichen Bereich

Das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 hat für Grundstücke eine gänzliche Neuausrichtung gebracht: Die bisherigen Unterschiede bzw Befreiungen bei der Besteuerung von Grundstücken entfallen und es wurde ein weitgehend einheitliches Konzept verankert. Auf dieses weitgehend einheitliche Konzept bei der Besteuerung von Grundstücken wird in den beiden nachfolgenden Kapiteln näher eingegangen (siehe Kapitel 4.1 und 4.2). Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist wie bisher grundsätzlich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften vorzugehen. Davon ausgenommen hat der Gesetzgeber für Grund und Boden im betrieblichen Bereich, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, die Möglichkeit einer pauschalen Veräußerungsgewinnermittlung eingeführt. Zudem wurde aufgrund der langen Behaltedauer von Grund und Boden ein Inflationsabschlag von 2% jährlich ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung eingeführt (siehe Kapitel 4.3.5). Neben den bisherigen Befreiungstatbeständen hat der Gesetzgeber im Rahmen des 1. StabG 2012 neue Befreiungsbestimmungen eingeführt (siehe Kapitel 4.4). Zudem wird in Kapitel 4.5 das neu gestaltete Betriebsausgabenabzugsverbot und die Behandlung von allfälligen Verlusten aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen untersucht.

4.1 Angleichung der Gewinnermittlungsarten

Da gem Rechtslage idF vor dem 1. StabG 2012 an die Veräußerung von Grundstücken im Betriebsvermögen unterschiedliche steuerliche Folgen geknüpft waren, war einerseits zu unterscheiden, ob es sich um Gebäude oder um Grund und Boden handelt, und andererseits, welche Gewinnermittlungsart vorlag. Für im Betriebsvermögen befindliche Gebäude galt unabhängig von der Gewinnermittlungsart und unabhängig von der jeweiligen Behaltedauer der Veräußerungsgewinn als voll steuerpflichtig.⁶¹ Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG und § 4 Abs 3 EStG blieben Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme sowie sonstige Wertveränderungen von im Anlagevermögen befindlichem Grund und Boden gem § 4 Abs 1 letzter Satz EStG aF und § 4 Abs 3 letzter Satz EStG aF außer Ansatz. Dies galt allerdings nicht, wenn die Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens des Anlagevermögens innerhalb der Spekulationsfrist iSd § 30 EStG aF erfolgte. Nur im Falle des Vorliegens von Spekulationseinkünften waren auch bei § 4 Abs 1 EStG-Ermittlern und § 4 Abs 3 EStG-Ermittlern die Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens des Anlagevermögens als steuerpflichtige Einkünfte zu berücksichtigen.⁶² In § 5 Abs 1 EStG wurde ausdrücklich normiert, dass § 4 Abs 1 letzter

⁶¹ Vgl Zenkl/Kumer, Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in: Perthold/Plott (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012, 26.

⁶² Vgl EStR 2000 Rz 6619a.

Satz EStG aF für den Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG nicht anzuwenden ist. Daher waren sowohl der Veräußerungsgewinn als auch sonstige Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens unabhängig von der Behaltdauer für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelten, voll steuerwirksam.

Die unterschiedliche Behandlung von Grund und Boden im Anlagevermögen von Betrieben je nach Art der Gewinnermittlung ist nach *Doralt* und nach dem deutschen BVerfG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies wurde allerdings im Interesse der Landwirte bisher nicht beseitigt.⁶³ Die Differenzierung nach der Art der Gewinnermittlung wurde von *Marschner, Kofler* und dem VfGH jedoch für verfassungskonform gehalten.⁶⁴ Der VfGH hält zwar die unterschiedliche Ertragsbesteuerung je nach Art der Gewinnermittlung für verfassungskonform, dies lässt jedoch nicht den Umkehrschluss zu, dass eine gleichmäßige Besteuerung von Grund und Boden bei allen Gewinnermittlungsarten sachlich nicht gerechtfertigt sei.⁶⁵

Im Zuge des 1. StabG 2012 wurde § 4 Abs 1 letzter Satz EStG aF gestrichen und damit die Unterscheidung zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 5 Abs 1 EStG und der nach § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 EStG hinsichtlich des Grund und Bodens des Anlagevermögens beseitigt. Somit kommt es zu einer Angleichung der Gewinnermittlungsarten und ab dem 1. April 2012 zu einer durchgehend steuerlichen Erfassung von Veräußerungen des im Betriebsvermögen befindlichen Grund und Bodens des Anlagevermögens, unabhängig von der Gewinnermittlungsart.

4.2 Klassifikation des Besteuerungsgegenstandes

Durch das Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 1. April 2012 wurden für die Veräußerung von Immobilien im Betriebsvermögen natürlicher Personen entscheidende Änderungen eingeführt. Der Gesetzgeber sieht einerseits unterschiedliche Besteuerungskonsequenzen hinsichtlich entgeltlich angeschaffter Grundstücke nach dem 31. März 2012 und für voll steuerhängige Grundstücke zum 31. März 2012 vor. Andererseits kommt es zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen für zum 31. März 2012 nicht mehr steuerhängige Grundstücke. Aus diesem Grund wird für die Anwendung der neuen Grundstücksbesteuerung zwischen zwei Gruppen von Grundstücken unterschieden:

⁶³ Vgl *Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹¹ (2007), § 4 Rz 114; BVerfG-Erkenntnis: BVerfG 11.5.1970, 1 BvL 2 17/67, BStBl. II 1970, 579 (582 bis 584).

⁶⁴ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁵ (2012), § 4 Tz 148; *Kofler*, Die steuerliche Behandlung von Grund und Boden beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 Abs 1 und 3 EStG, FJ 1989, 41 (42); VfGH-Erkenntnis: VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg. 13.785, 672.

⁶⁵ Vgl *Beiser*, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG, SWK 2013, 603.

Neugrundstücke und Altgrundstücke.⁶⁶

4.2.1 Neugrundstücke

Als Neugrundstücke gelten in erster Linie Grundstücke – Grund und Boden sowie Gebäude – im Betriebsvermögen unabhängig von der Art der Gewinnermittlung, die nach dem 31. März 2012 entgeltlich erworben wurden oder die zum 31. März 2012 steuerverfangen waren. Neugrundstücke sind daher alle Grundstücke, die am 31. März 2012 dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen zuzurechnen waren, der seinen Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG ermittelte.⁶⁷

Wird der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG ermittelt, ist hinsichtlich des Grund und Bodens zu unterscheiden. Grund und Boden im Anlagevermögen eines § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3-Ermittlers, welcher sich zum 31. März 2012 noch innerhalb der Spekulationsfrist nach § 30 EStG aF befand und somit steuerverhängen war, ist ebenfalls als Neugrundstück zu klassifizieren. Steuerverhängen war der Grund und Boden zum 31. März 2012 dann, wenn die Spekulationsfrist von zehn Jahren am 31. März 2012 noch nicht abgelaufen war. Sie verlängerte sich auf fünfzehn Jahre, wenn innerhalb von zehn Jahren Fünfzehntelabschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG geltend gemacht worden sind. Wurde somit ein Grundstück im Fall der 15-Jahres-Frist nach dem 31. März 1997 oder im Fall der Regelfrist von zehn Jahren nach dem 31. März 2002 entgeltlich erworben, dann befand sich das Grundstück zum 31. März 2012 noch innerhalb der Spekulationsfrist und war somit steuerverfangen.⁶⁸

Somit liegt immer dann ein Neugrundstück vor, wenn die Spekulationsfrist am 31. März 2012 noch nicht abgelaufen war oder das Grundstück ab dem 1. April 2012 entgeltlich erworben wird oder wurde. War allerdings zum 31. März 2012 die Spekulationsfrist bereits abgelaufen, dann liegt ein Altgrundstück vor (Kapitel 4.2.2).⁶⁹

⁶⁶ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 46.

⁶⁷ Vgl EStR 2000 Rz 769; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 46.

⁶⁸ Vgl EStR 2000 Rz 770; *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012¹, SWK-Spezial 2013, Rz 47; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (575).

⁶⁹ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 21.

4.2.2 Altgrundstücke

Grund und Boden des Anlagevermögens eines § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3-Ermittlers, welcher vor dem 1. April 2012 angeschafft wurde, aber zum 31. März 2012 nicht mehr iSd Spekulationsfrist des § 30 EStG aF steuerverfangen war, ist als Altgrundstück zu klassifizieren. Somit wäre für Grund und Boden, bei dem an diesem Tag die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, eine steuerfreie Veräußerung am 31. März 2012 möglich gewesen. Im Fall der Anwendbarkeit der zehnjährigen Spekulationsfrist musste die Anschaffung somit vor dem 1. April 2002 bzw im Fall der Anwendbarkeit der fünfzehnjährigen Spekulationsfrist vor dem 1. April 1997 erfolgt sein.⁷⁰

4.3 Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerung

Für die Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken ist die Unterscheidung zwischen Neugrundstücken und Altgrundstücken maßgeblich. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes für Neugrundstücke erfolgt grundsätzlich nach den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften. Für Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen war, können die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung pauschal ermittelt werden, wobei zwischen Grundstücken zu unterscheiden ist, die ab dem 1. Jänner 1988 umgewidmet wurden und den übrigen Grundstücken. Des Weiteren kommt im Rahmen der Einkünfteermittlung für im Betriebsvermögen befindlichen Grund und Boden ein Inflationsabschlag in Höhe von 2% ab dem 11. Jahr zur Anwendung. Sowohl die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs 4 EStG als auch die Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nach § 30 Abs 3 EStG kommen im betrieblichen Bereich nur für Grund und Boden, nicht aber für Gebäude in Betracht.

4.3.1 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Da bei einem § 5 EStG-Ermittler bereits nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken – Grund und Boden und Gebäude – steuerpflichtig waren und somit zum 31. März 2012 steuerverhangen waren, tritt hinsichtlich der Veräußerungsgewinnermittlung keine Änderung zur bisherigen Rechtslage ein. Demnach ist der Veräußerungsgewinn durch den Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Buchwert des Grundstücks zu ermitteln. Eine pauschale Gewinnermittlung ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG somit ausgeschlossen.⁷¹

⁷⁰ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 20.

⁷¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11.

Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 und 3 EStG ermitteln, ist ebenfalls von den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften auszugehen, wenn es sich um Neugrundstücke handelt und somit Grund und Boden des Anlagevermögens zum 31. März 2012 nach § 30 EStG aF steuerverhängen war. Dies gilt auch für im Betriebsvermögen befindliche Gebäude, da im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG bereits vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 Veräußerungsgewinne von Gebäude voll steuerpflichtig waren. Auch in diesen Fällen ist von einer pauschalen Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG abzusehen.⁷²

Zudem ist der Veräußerungsgewinn für Grundstücke – Grund und Boden und Gebäude – die nach dem 31. März 2012 erworben wurden, ebenfalls nach den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln. Eine pauschale Gewinnermittlung ist für Grundstücke, die nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden, nicht anwendbar.

Nach § 30 Abs 1 EStG werden vom Grundstücksbegriff neben Grund und Boden und Gebäude auch grundstücksgleiche Rechte erfasst. Wie bereits eingangs erläutert, handelt es sich bei Fischereirechten an fremden Gewässern in der Regel um grundstücksgleiche Rechte iSd § 30 EStG. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wird das Fischereirecht an fremden Gewässern im Betriebsvermögen wie Gebäude und nicht wie Grund und Boden behandelt. Gehören daher Fischereirechte zum 31. März 2012 dem Betriebsvermögen an, sind diese unabhängig von der Gewinnermittlungsart steuerhängig. Eine pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG durch fiktiven Ansatz von Anschaffungskosten ist somit nicht möglich. Bei Fischereirechten an fremden Gewässern ist daher eine vollständige Gewinnermittlung durchzuführen.⁷³

Aus diesem Grund ist der Veräußerungsgewinn von Neugrundstücken stets nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln. Dem Veräußerungserlös ist der Buchwert des betroffenen Wirtschaftsgutes gegenüberzustellen. Es kommt folglich grundsätzlich für Neugrundstücke zu keiner Änderung im Vergleich zur bisherigen Methode der Gewinnermittlung.⁷⁴ Neben dem Kaufpreis gehören zum Veräußerungserlös auch vom Käufer übernommene Verbindlichkeiten und erlassene Schulden. Die übernommenen Verbindlichkeiten sind unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeit nicht abzuzinsen. Vom Veräußerungserlös sind allerdings Nutzungsrechte am übertragenen Grundstück, die im Zuge der Übertragung zurückbehalten werden, nicht

⁷² Vgl. *Zenk/Kumer*, Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in: *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012, 35.

⁷³ Vgl. *BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1160).

⁷⁴ Vgl. *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (171).

umfasst. Die zurückbehaltenen Nutzungsrechte vermindern den gemeinen Wert des übertragenen Grundstücks.⁷⁵

Bei der Veräußerung eines bebauten Grundstückes ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG zu unterscheiden: Handelt es sich beim nackten Grund und Boden um Altvermögen, kann hinsichtlich des auf Grund und Boden entfallenen Veräußerungsgewinnes die pauschale Gewinnermittlung angewendet werden und der für das Gebäude entfallene Veräußerungsgewinn ist nach den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln. Somit besteht die Notwendigkeit, dass der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen ist. Da für die Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich nur für Grund und Boden ein Inflationsabschlag geltend gemacht werden kann, wenn von der Pauschalbesteuerung nicht Gebrauch gemacht wird bzw diese nicht anwendbar ist, ergibt sich auch hier eine zwingende Aufteilung des Veräußerungsgewinnes auf Grund und Boden und Gebäude.⁷⁶

Die Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben entweder nach der Verhältnis- oder der Differenzmethode zu erfolgen. Bei der Verhältnismethode wird der Verkehrswert jeweils für Grund und Boden und Gebäude getrennt ermittelt und der Kaufpreis für die gesamte Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte aufgeteilt. Bei der Differenzmethode wird zunächst der Wert des Grund und Bodens festgestellt, sodass sich der Gebäudewert als Restgröße ergibt. Diese Methode ist allerdings nur dann zulässig, wenn der Wert des Grund und Bodens unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden kann und der Kaufpreis weitestgehend dem Verkehrswert entspricht.⁷⁷

Grundstücke sind mit den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten zu aktivieren. Wie in § 30 Abs 3 EStG sind aber nach § 4 Abs 3a Z 5 EStG die Anschaffungskosten des Grundstücks um die Anschaffungskosten von Grundstücksteilen zu erhöhen, die im Zuge einer Änderung der Widmung an die Gemeinde übertragen werden. Zudem zählen zu den Anschaffungskosten auch Anschaffungsnebenkosten, wie beispielsweise Vertragserrichtungskosten, gerichtliche Eintragungsgebühren und Grunderwerbsteuer. Anschaffungsnebenkosten sind auch Aufschließungskosten sowie Kosten von Schutzbauten und anderen behördlichen Auflagen, soweit sie durch den Grundeigentümer zu tragen sind. Unter Aufschließungskosten sind Beiträge zur Verkehrserschließung durch öffentliche

⁷⁵ Vgl EStR 2000 Rz 774.

⁷⁶ Vgl EStR 2000 Rz 588; *Zenkl/Kumer*, Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in: *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012, 35.

⁷⁷ Vgl EStR 2000 Rz 588; EStR 2000 Rz 777; EStR 2000 Rz 2612.

Interessantenwege oder Ortsstraßen, Herstellung der Wasserversorgung und Abwasserentsorgung und gesetzliche Beiträge zu Fußgängerzonen zu verstehen.⁷⁸ Nicht zu den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten zählen Erhaltungsaufwendungen. Diese sind sofort abzugsfähig und bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von Grundstücken nicht zu berücksichtigen. Davon ausgenommen sind Instandsetzungsaufwendungen iSd § 4 Abs 7 EStG. Nach § 4 Abs 7 EStG sind Instandsetzungsaufwendungen von Gebäuden, die zum Anlagevermögen gehören und für Wohnzwecke an betriebsfremde Personen entgeltlich überlassen werden, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Wird ein solches Gebäude veräußert, bevor alle Instandsetzungszehntel steuerlich geltend gemacht wurden, sind noch offene Zehntel vom Veräußerungsgewinn in Abzug zu bringen.⁷⁹

4.3.2 Pauschale Veräußerungsgewinnermittlung

Bei der Veräußerung von Altgrundstücken ab dem 1. April 2012 können Gewinnermittler nach § 4 Abs 1 EStG und Einnahmen-Ausgaben-Rechner abweichend von den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen den Veräußerungsgewinn gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG pauschal ermitteln. Zu beachten ist, dass bei der Grundstücksveräußerung im betrieblichen Bereich ausschließlich Grund und Boden pauschal ermittelt werden kann. Dies setzt allerdings voraus, dass der Grund und Boden zum 31. März 2012 im Betriebsvermögen nicht steuerverfangen war. Demnach ist die pauschale Gewinnermittlung für betriebliche Gewinne bei Vorliegen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG für Grund und Boden und Gebäude ausgeschlossen.

Da im betrieblichen Bereich die Pauschalbesteuerung ausschließlich auf den Veräußerungserlös des Grund und Bodens angewendet werden kann, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, ist es notwendig den Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen (siehe Kapitel 4.3.1). Die Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben entweder nach der Verhältnis- oder der Differenzmethode zu erfolgen. Bei der Verhältnismethode wird der Kaufpreis im Verhältnis der Verkehrswerte der Liegenschaft aufgeteilt. Bei der Differenzmethode wird zunächst der Wert des Grund und Bodens festgestellt, sodass sich der Gebäudewert als Restgröße ergibt. Allerdings ist die Ermittlung eines auf das Gebäude entfallenden Differenzwertes nur dann zulässig, wenn der Wert des Grund und Bodens festgestellt werden kann und der Kaufpreis weitestgehend dem Verkehrswert entspricht.⁸⁰

⁷⁸ Vgl EStR 2000 Rz 2617 und 2626; VwGH-Erkenntnis: VwGH 7.11.1961, 0207/58.

⁷⁹ Vgl EStR 2000 Rz 773.

⁸⁰ Vgl EStR 2000 Rz 588; EStR 2000 Rz 777; EStR 2000 Rz 2612.

Der Veräußerungserlös wird grundsätzlich effektiv mit 3,5% oder im Fall einer Umwidmung nach dem 31. Dezember 1987 mit 15% besteuert. Dadurch soll das Problem vermieden werden, dass bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens, die zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfassen iSd § 30 EStG aF waren, in der Regel keine Unterlagen für die exakte Ermittlung der Wertsteigerungen vorhanden sind.⁸¹ Vor allem im landwirtschaftlichen Bereich befindet sich der Grund und Boden über mehrere Generationen im Betrieb, weshalb dies selbst bei Kenntnis der historischen Anschaffungskosten keine angemessene Bezugsgröße für die Gewinnermittlung darstellen würde.⁸²

Bei der pauschalen Veräußerungsbesteuerung ist grundsätzlich danach zu unterscheiden, ob nach dem 31. Dezember 1987 eine Umwidmung stattgefunden hat oder nicht. Für Grundstücke des Altvermögens, die nicht ab dem 1. Januar 1988 umgewidmet worden sind, werden die Anschaffungskosten gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG mit 86% des Veräußerungserlöses fingiert. Da der Saldo von 14% mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern ist, unterliegt die Veräußerung von nicht umgewidmetem Grund und Boden des Anlagevermögens einem Effektivsteuersatz von 3,5% des Veräußerungserlöses. Bei der Veräußerung von Grund und Boden, der nach dem 31. Dezember 1987 umgewidmet wurde, werden die Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt. Unter Anwendung des besonderen Steuersatzes in Höhe von 25% ergibt sich ein Effektivsteuersatz von 15% des Veräußerungserlöses (siehe Kapitel 4.3.3).⁸³

Die Ausübung der Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs 2 EStG hindert nicht die Anwendbarkeit der pauschalen Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG für Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfassen war. An Stelle der Buchwerte des Grund und Bodens im Betriebsvermögen sind die pauschalen Anschaffungskosten anzusetzen. Für Grund und Boden des Altvermögens, welcher nicht ab dem 1. Januar 1988 umgewidmet worden ist, werden als Anschaffungskosten 86% des Veräußerungserlöses angesetzt. Bei der Veräußerung von Grund und Boden, der nach dem 31. Dezember 1987 umgewidmet wurde, werden die Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses fingiert. Der Unterschiedsbetrag zwischen fiktiven Anschaffungskosten und Veräußerungserlös unterliegt im Fall der Inanspruchnahme der Regelbesteuerungsoption dem progressiven Einkommensteuertarif.⁸⁴

⁸¹ Vgl *Papst*, Immobilienertragsteuer für Altgrundstücke: 15% oder 3,5%, SWK 2012, 870.

⁸² Vgl *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (171).

⁸³ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 35.

⁸⁴ Vgl EStR 2000 Rz 5659d.

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, den Veräußerungserlös den tatsächlichen Anschaffungskosten gegenüberzustellen, da der Veräußerungsgewinn gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden kann, aber nicht muss, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war. Somit stellt die Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen dar, das im Rahmen der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoEST bzw im Rahmen der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr auszuüben ist. Bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides kann der Steuerpflichtige von der ursprünglich getroffenen Wahl abweichen. Da jedoch 86% des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten für nicht umgewidmete Altgrundstücke eher hoch ist, wird die Anwendung der Pauschalbesteuerung meist günstiger sein.⁸⁵

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, die pauschale Veräußerungsgewinnermittlung zur Anwendung kommt. Nach § 30 Abs 5 EStG muss für den Fall, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten dem Veräußerungserlös gegenübergestellt werden, ein Antrag eingebracht werden. Da die ImmoEST im betrieblichen Bereich keine Abgeltungswirkung entfaltet, ist die Veräußerung von Grundstücken im Betriebsvermögen zwingend in die Steuererklärung aufzunehmen. Aus diesem Grund ist für den Fall der Anwendung der Gegenüberstellung der tatsächlichen Anschaffungskosten und des Veräußerungserlös im Betriebsvermögen kein gesonderter Antrag einzubringen.

4.3.3 Umwidmung in Bauland nach dem 31. Dezember 1987

Soweit Grundstücke zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen waren, können diese auch im Falle der Umwidmung eines Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Pauschalbesteuerung unterliegen. Als Umwidmung gilt gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche iSd Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Umwidmungen vor dem letzten entgeltlichen Erwerb sind unmaßgeblich, da sich in diesem Fall die Umwidmung schon in den Anschaffungskosten widerspiegelt. Ein Umwidmungsfall liegt aber auch im Fall einer späteren – nach der Veräußerung liegenden – Umwidmung vor, die in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung steht. Somit wird sichergestellt, dass die günstigere Pauschalbesteuerung, wonach 86% des Veräußerungserlöses als fiktive Anschaffungskosten angesetzt werden,

⁸⁵ Vgl EStR 2000 Rz 780; *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (169).

nicht zur Anwendung kommt. Bei einem unentgeltlichen Erwerb ist auf die Umwidmung durch den Rechtsvorgänger abzustellen. Daher ist es bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken nicht von Bedeutung, ob die Umwidmung vor oder nach dem unentgeltlichen Erwerb erfolgt. Der niedrigere Pauschalsatz von 40% ist daher auch in Fällen, in denen das umgewidmete Grundstück seit Generationen im Eigentum der Familie steht und immer unentgeltlich übertragen wurde anzuwenden.⁸⁶

Diese Regelung umfasst somit im Wesentlichen die ab dem 1. Januar 1988 erfolgte Umwidmung von Grünland in Bauland. Unter diesem Tatbestand können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, subsumiert werden. Darunter fallen beispielsweise Sonderwidmungen für Einkaufszentren. Dies gilt auch für Fälle, in denen eine vergleichbare Bebauung nicht auf Grund einer Widmungsänderung nach einem raumordnungsrechtlichen Landesgesetz, sondern aufgrund anderer Landes- oder Bundesgesetze ermöglicht wird. Allerdings handelt es sich bei Widmungsänderungen von Grünland in Bauland um keine Umwidmungen gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist, zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland. Der Tatbestand der Umwidmung ist daher erst dann erfüllt, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht (zB Aufhebung der Aufschließungszone oder Umwidmung von Bauerwartungsland in Wohngebiet). Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland oder Bauland Bauklasse I auf Bauklasse III sind dagegen grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn, es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein. Nach dem Gesetzeszweck sollen nämlich umwidmungsbedingte Wertsteigerungen erfasst werden.⁸⁷

Darüber hinaus ist für eine Umwidmung gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG maßgeblich, dass die Eigenschaft als Bauland im Veräußerungszeitpunkt noch gegeben sein muss. Wurde daher ein zunächst ab 1. Januar 1988 in Bauland umgewidmetes Grundstück später in Grünland rückgewidmet, welches somit im Zeitpunkt der Veräußerung nicht als Bauland zu qualifizieren ist, ist der allgemeine Pauschalsatz von 86% anzuwenden. Wurde ein bereits vor dem 1. Januar 1988 als Bauland gewidmetes Grundstück in Grünland rückgewidmet und nach dem 31. Dezember 1987 neuerlich in Bauland umgewidmet, liegt keine erstmalige Baulandwidmung vor, sodass ebenfalls der allgemeine Pauschalsatz von 86% anzuwenden

⁸⁶ Vgl EStR 2000 Rz 6671; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30 Tz 73.

⁸⁷ Vgl EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 10 f; EStR 2000 Rz 6669; *Hammerl/Mayr*, *StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung*, RdW 2012, 167 (169).

ist.⁸⁸

Zusammenfassend unterliegt eine Grundstücksveräußerung daher nur dann dem Anwendungsbereich des § 30 Abs 4 Z 1 EStG, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Grundstück am 31. März 2012 nicht steuerverhangen
- Umwidmung nach dem 31. Dezember 1987
- Widmungsänderung nach dem Kauf bzw Tausch oder bei unentgeltlichem Erwerb
Widmungsänderung beim Rechtsvorgänger
- Bebauung erstmals möglich
- die Widmung muss nicht auf Bauland lauten, sondern in ihrem Umfang im Wesentlichen einer Widmung als Bauland oder Baufläche entsprechen⁸⁹

Liegt eine solche Umwidmung vor, so werden die Anschaffungskosten gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt. Aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ergibt sich ein Saldo in Höhe von 60%, der mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert wird. Somit unterliegen die Veräußerung von Altgrundstücken von umgewidmetem Grund und Boden des Anlagevermögens nach dem 31. Dezember 1987 einem Effektivsteuersatz von 15% des Veräußerungserlöses. Zudem besteht auch die Möglichkeit an Stelle des besonderen Steuersatzes in Höhe von 25% zur Regelbesteuerung zu optieren. In diesem Fall ist die Differenz zwischen fiktiven Anschaffungskosten und Veräußerungserlös mit dem progressiven Einkommensteuertarif zu besteuern (siehe Kapitel 7.2). Alternativ kann auch bei umgewidmeten Grundstücken dem Veräußerungserlös die tatsächlichen Anschaffungskosten gegenübergestellt werden und somit wie Neugrundstücke besteuert werden.⁹⁰

4.3.4 Fiktive Anschaffungskosten bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG

Wie bereits in Kapitel 4.3.1 ausgeführt, tritt gem den ErlRV zum 1. StabG 2012 hinsichtlich der Methode der Veräußerungsgewinnermittlung für Grundstücke bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, keine Änderung zur bisherigen Rechtslage ein. Eine pauschale Veräußerungsgewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG auf Grund und Boden im Fall einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist gem ErlRV zum 1. StabG 2012

⁸⁸ Vgl EStR 2000 Rz 6670; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 74.

⁸⁹ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 75; *Papst*, Immobilienertragsteuer für Altgrundstücke: 15% oder 3,5%?, SWK 2012, 870 (871).

⁹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5659d; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 76.

ausgeschlossen.⁹¹

Bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 blieben Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens gem § 4 Abs 1 letzter Satz und Abs 3 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 außer Ansatz. Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt haben, galt diese Regelung grundsätzlich nicht, da in § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 ausdrücklich geregelt war, dass § 4 Abs 1 letzter Satz EStG für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht anzuwenden ist. Durch die Angleichung der Gewinnermittlungsarten im Rahmen der Gesetzesänderung wurde die Bestimmung über die Steuerneutralität in § 4 Abs 1 letzter Satz EStG aufgehoben und gleichzeitig wurde in § 5 Abs 1 EStG der Satz über den Ausschluss der Steuerneutralität gestrichen.⁹²

Der Gesetzgeber sieht gem § 124b Z 211 EStG vor, dass § 4 Abs 1 letzter Satz und Abs 3 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 letztmalig auf Wertveränderungen vor dem 1. April 2012 anzuwenden ist, während § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 gem § 124b Z 212 EStG letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die vor dem 1. April 2012 enden. Durch diese unterschiedlichen Vorschriften zum Inkrafttreten der beiden Regelungen kommt es lt der Auffassung von *Beiser* und *Zorn* zu einer Besteuerungslücke, sodass Grund und Boden des Anlagevermögens im Zeitraum von 1. Jänner bis 31. März 2012 auch bei § 5-Ermittlern nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei veräußert werden kann, wenn sich das Wirtschaftsjahr eines Steuerpflichtigen mit dem Kalenderjahr deckt. Denn dann gilt § 5 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 bereits im Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2012. Im Gegensatz dazu ist aber § 4 Abs 1 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 aber noch in Kraft und Veräußerungen von Grund und Boden zwischen 1. Jänner bis 31. März 2012 sind grundsätzlich noch steuerneutral zu behandeln. Diese Regelungslücke besteht zwischen 1. Jänner bis 31. März 2012, da § 4 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 eine steuerneutrale Wertveränderung von Grund und Boden vorsieht, während § 5 Abs 1 EStG idF nach dem 1. StabG 2012 die Steuerneutralität nicht mehr ausschließt.⁹³

Aufgrund der Übergangsregelung in § 124b EStG kommt *Zorn* daher zu dem Ergebnis, dass Grund und Boden am 31. März 2012 auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei veräußert werden kann. Somit wären auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG – welche auf die Steuerneutralität zum 31. März 2012 abstellt – anwendbar. Da § 7 Abs 2

⁹¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11.

⁹² Vgl *Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 383.

⁹³ Vgl *Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 383 (384).

KStG auf die Gewinnermittlung nach dem EStG verweist, gelten die durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 neu eingeführten Regelungen für Grundstücke auch für Körperschaften. Daher kommt *Beiser* zum Schluss, dass die Regelungslücke auch für Körperschaften gelten muss, welche ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermitteln.⁹⁴

Mayr kritisiert die Anwendung der fiktiven Anschaffungskosten auf Grund und Boden im Fall einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG. Da er der Auffassung ist, dass dem Gesetzgeber nicht ernsthaft die Absicht unterstellt werden kann, dass bei einem § 5-Ermittler, vorausgesetzt das Wirtschaftsjahr deckt sich mit dem Kalenderjahr, in den Monaten Jänner bis März 2012 die Möglichkeit einer steuerfreien Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens eingeräumt hätte werden sollen. Würde man dem Gesetzgeber dennoch diese Absicht unterstellen, ergeben sich bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, vorausgesetzt er bilanziert zum 31. Dezember, bei der Veräußerung des Grund und Bodens drei unterschiedliche Besteuerungsfolgen. Zunächst ergibt sich eine steuerpflichtige Veräußerung zum vollen Tarif, wenn der Steuerpflichtige den Grund und Boden bis zum 31. Dezember 2011 veräußert. Veräußert er zwischen 1. Jänner 2012 und 31. März 2012, käme es zu einer steuerfreien Veräußerung des Grund und Bodens. Erfolgt die Veräußerung nach dem 1. April 2012, unterliegt der Veräußerungsgewinn dem besonderen Steuersatz von 25%. Dieses Auslegungsergebnis erscheint problematisch, denn würde der Steuerpflichtige nicht zum 31. Dezember bilanzieren, sondern ein abweichendes Wirtschaftsjahr wählen, dann könnte er für den Fall, dass er zum 31. März bilanziert, den Grund und Boden nie steuerfrei veräußern. Die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG käme in diesem Fall nicht zur Anwendung, da Grund und Boden jedenfalls steuerverhangen gewesen wäre. Sofern der Steuerpflichtige nach dem 31. März bilanziert, würde dies erhebliche steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Bilanziert der Steuerpflichtige beispielsweise zum 31. April, hätte der Grund und Boden elf Monate steuerfrei veräußert werden können.⁹⁵

Zudem ist *Mayr* der Ansicht, dass das Auslegungsergebnis von *Beiser* und *Zorn* für § 5 EStG-Ermittler mit Bilanzstichtag 31. Dezember im Zeitraum von 1. Jänner 2012 bis 31. März 2012 zu einer „Legisvakanz“ führt, da diese zu dem Ergebnis kommen, dass § 5 EStG idF 1. StabG 2012 bereits im Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2012 gilt. Dies ist allerdings von den Übergangsregeln nicht gedeckt, denn § 5 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 wurde nicht ausdrücklich in Kraft gesetzt und trat am Tag der Kundmachung im BGBl mit

⁹⁴ Vgl *Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 383 (384).

⁹⁵ Vgl *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567 (568).

1. April 2012 in Kraft.⁹⁶

Mayr stützt sich auf die ErlRV zum 1. StabG 2012, wonach die pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 EStG ausgeschlossen sei.⁹⁷ Der Sinn und Zweck der 86%-Pauschalregelung bzw 40%-Pauschalregelung für Altvermögen sei der zeitlich weit zurückliegenden Anschaffung und der damit schwierigen Ermittlung der Anschaffungskosten entgegenzuwirken und zudem die Besteuerung mit ihrer rückwirkenden Erfassung von nicht steuerverfangerem Grund und Boden moderat ausfallen zu lassen. Dies trifft auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG jedoch nicht zu.⁹⁸

Die Übergangsbestimmung des § 124b Z 212 EStG ist laut Auffassung von *Mayr* legislatisch nicht geglückt. Die Bestimmung im zweiten Satz des § 5 Abs 1 EStG aF, dass § 4 Abs 1 letzter Satz nicht anzuwenden ist, hätte nicht außer Kraft gesetzt werden müssen, da § 5 Abs 1 zweiter Satz EStG mit dem 1. StabG 2012 ohnehin überschrieben worden ist. Richtigerweise hätte mit 1. April 2012 der überschriebene Abs 1 in Kraft gesetzt werden müssen.⁹⁹

Im Zuge des AIFMG hat der Gesetzgeber § 5 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 durch § 124b Z 212a EStG idF AIFMG ausdrücklich mit 1. April 2012 in Kraft gesetzt. Damit tritt § 5 Abs 1 EStG aF mit Ablauf des 31. März 2012 außer Kraft. Somit war die Übergangsbestimmung in § 124b Z 212 EStG idF 1. StabG 2012, wonach § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die vor dem 1. April 2012 enden, ein redaktionelles Versehen. Durch die neue Inkrafttretensvorschrift stellt der Gesetzgeber nun sicher, dass bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die 86%-Pauschalregelung bzw 40%-Pauschalregelung nicht zur Anwendung kommt.¹⁰⁰

Angesichts dieser etwas unübersichtlichen Rechtslage im Zusammenspiel der einzelnen Inkrafttretensbestimmungen stellt sich die Frage, wie vorzugehen ist, wenn ein § 5 EStG-Ermittler den Grund und Boden des Anlagevermögens in den Monaten Jänner bis März 2012 steuerfrei veräußert hat. Wenn es auch kein explizites verfassungsrechtliches Verbot gibt, Gesetze rückwirkend in Kraft zu setzen, so bewirkt eine derartige Vorgangsweise doch einen

⁹⁶ Vgl *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567 (569).

⁹⁷ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11; *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567 (569).

⁹⁸ Vgl *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567 (569).

⁹⁹ Vgl *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567 (570).

¹⁰⁰ Vgl *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 962 (964).

nicht unmaßgeblichen Vertrauensverlust in eine bestehende Rechtslage. Insbesondere das Steuerrecht ist gegenüber einer derartigen Vorgangsweise des Gesetzgebers ganz besonders empfindlich, da es die wirtschaftlichen Dispositionen des Steuerpflichtigen zu beeinflussen in der Lage ist. Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, das ordnungsgemäß gesetzte Recht in seinem zeitlichen Geltungsbereich und die an seine Entscheidungen geknüpften Rechtsfolgen zu erkennen und auch einkalkulieren zu können. Wenn er schon nicht sicher sein kann, dass sich in der Zukunft keine Änderungen ergeben werden, so muss er jedenfalls darauf vertrauen können, dass nicht auch in der Vergangenheit getroffene Dispositionen durch eine Rückbeziehung des zeitlichen Wirksamkeitsbeginns einer Norm von in der Vergangenheit bereits verwirklichten, gegenwärtig aber auch noch nicht abgeschlossenen Sachverhalten nachträglich entwertet werden (Vertrauensschutzgedanke).¹⁰¹ Dennoch spricht vieles dafür, dass § 5-Gewinnermittler, deren Wirtschaftsjahr sich mit dem Kalenderjahr deckt und die Grundstücke aus dem Betriebsvermögen in der Zeit von Jänner bis März 2012 veräußert haben, mit dem Veräußerungsgewinn steuerfrei sind, wenn die Spekulationsfrist des § 30 EStG aF bereits abgelaufen war.

4.3.5 Inflationsabschlag

Da Grundstücke üblicherweise sehr lange gehalten werden, soll neben dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% auch ein Inflationsabschlag berücksichtigt werden. Dabei vermindern sich die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gem § 4 Abs 3a Z 3 lit b iVm § 30 Abs 3 EStG ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung oder späteren Umwidmung jährlich um 2%, höchstens jedoch um 50%. Ab dem 35. Jahr nach dem Anschaffungszeitpunkt greift somit der maximale Inflationsabschlag, da dieser bereits ab dem 11. Jahr zusteht. Der Inflationsabschlag von 2% orientiert sich einerseits an der durchschnittlichen jährlichen Inflationsrate zwischen 1999 und 2010, welche bei rund 1,87% liegt, andererseits am impliziten Inflationsziel der Europäischen Zentralbank, wonach die Inflationsrate geringfügig unter 2% liegen sollte.¹⁰²

Maßgeblich für die Fristberechnung des Inflationsabschlages ist der Tag der Anschaffung und der Tag der Veräußerung des Grundstücks, wobei als Zeitpunkt der Anschaffung und der Veräußerung in diesem Zusammenhang der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums anzusehen ist. Im Falle einer Umwidmung ist der Inflationsabschlages ab dem ab dem 11. Jahr der Umwidmung zu berechnen. Dabei ist es unerheblich, ob die Umwidmung vor 1988 stattgefunden hat oder nicht. Für jedes

¹⁰¹ *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht (2000) 80.

¹⁰² Vgl EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 9; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (571 f).

angefangene Jahr steht ein Abschlag von 2% zu. Im Falle des maximalen Inflationsabschlages von 50% kommt es zu einer effektiven Steuerbelastung von 12,50% der Einkünfte.¹⁰³

Im Unterschied zur Grundstücksbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich ist bei der Veräußerung von Betriebsgrundstücken der Inflationsabschlag gem § 4 Abs 3a lit b EStG auf Grund und Boden des Anlagevermögens begrenzt. Im Falle der Veräußerung von Betriebsgebäude (einschließlich Superädifikate) und grundstücksgleiche Rechte ist der Inflationsabschlag somit nicht anwendbar. Der Gesetzgeber rechtfertigt den Ausschluss von Betriebsgebäuden vom Inflationsabschlag durch den Wertverzehr der Betriebsgebäude, welcher bereits über die Absetzung für Abnutzung steuerlich geltend gemacht wurde und dadurch der laufende Gewinn steuerlich gemindert wurde. Die Berücksichtigung eines Inflationsabschlages würde bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von Betriebsgebäuden (einschließlich Superädifikate) und grundstücksgleichen Rechten zu einem inkonsistenten steuerlichen Ergebnis führen. Aus diesem Grund ist bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen.¹⁰⁴

Die Absetzung für Abnutzung nach §§ 7 und 8 EStG erfasst den Wertverzehr von Betriebsgebäuden. Nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG können auch für Gebäude im Privatvermögen Absetzungen für Abnutzungen sowie für Substanzverringerung geltend gemacht werden, soweit sie zur Erzielung der Einkünfte genutzt werden. Eine Absetzung für Abnutzung ist somit sowohl für Betriebsgebäude als auch für Privatgebäude vorgesehen, wenn sie zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Ebenso sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen nach § 8 Abs 4 und § 16 Abs 1 Z 8 EStG im Betriebs- und Privatvermögen zulässig, soweit Gebäude durch Wasser, Feuer, Beben, Lawinen, Muren etc beschädigt werden. Warum die Absetzung für Abnutzung auf Betriebsgebäude einen Inflationsabschlag ausschließen soll, bei Gebäuden im Privatvermögen dagegen ein Inflationsabschlag trotz Absetzung für Abnutzung zulässig sein soll, ist nicht ersichtlich. Es liegt somit ein Wertungswiderspruch im Gesetz vor, denn Gleiches (Gebäude) wird ungleich (Inflationsabschlag im Privatvermögen, jedoch nicht im Betriebsvermögen) behandelt. Eine sachliche Rechtfertigung ist nicht ersichtlich.¹⁰⁵ Demnach ist zweifelhaft, ob der Ausschluss von Betriebsgebäuden vom Inflationsabschlag sachlich gerechtfertigt ist.

¹⁰³ Vgl EStR 2000 Rz 777; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30 Tz 68.

¹⁰⁴ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11; EStR 2000 Rz 777; *Beiser*, *Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes*, SWK 2012, 826 (829).

¹⁰⁵ *Beiser*, *Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes*, SWK 2012, 826 (829 f).

Bei der Anwendung des Inflationsabschlages ist der Veräußerungsgewinn für Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits getrennt zu ermitteln. Die Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben entweder nach der Verhältnis- oder der Differenzmethode zu erfolgen (siehe Kapitel 4.3.1). Bei der Verhältnismethode wird der Kaufpreis im Verhältnis der Verkehrswerte der Liegenschaft aufgeteilt. Bei der Differenzmethode wird zunächst der Wert des Grund und Bodens festgestellt, sodass sich der Gebäudewert als Restgröße ergibt. Allerdings ist die Ermittlung eines auf das Gebäude entfallenden Differenzwertes nur dann zulässig, wenn der Wert des Grund und Bodens festgestellt werden kann und der Kaufpreis weitestgehend dem Verkehrswert entspricht.¹⁰⁶

Nach § 4 Abs 3a lit b EStG ist ein Inflationsabschlag nur dann zu berücksichtigen, soweit auf die Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens der lineare Steuersatz von 25% anzuwenden ist. Fällt das Grundstück unter eine der Ausnahmebestimmungen vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 oder Abs 4 EStG, ist der Inflationsabschlag nicht anwendbar. Nach § 30a Abs 3 EStG ist der lineare Steuersatz und demnach der Inflationsabschlag nicht anwendbar für Grundstücksveräußerungen von gewerblichen Grundstückshändlern, wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Veräußerung von Grundstücken liegt, soweit vor dem 1. April 2012 eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde und soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind. Des Weiteren gilt der lineare Steuersatz in Höhe von 25% gem § 30a Abs 4 EStG nicht, wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und es sich um eine Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG handelt oder die Einkünfte nach Maßgabe des § 19 EStG ermittelt werden. Auch in diesen Fällen steht ein Inflationsabschlag nicht zu.¹⁰⁷

Zudem steht für den Fall, dass der Veräußerungsgewinn für den Grund und Boden pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt wird, kein Inflationsabschlag zu, da sich die pauschale Gewinnermittlung und der Inflationsabschlag wechselseitig ausschließen. Dies gilt sowohl für Altgrundstücke, die nach dem 31. Dezember 1987 erstmals zu Bauland umgewidmet wurden, als auch für Altgrundstücke, die nach dem 31. Dezember 1987 keiner Umwidmung zu Bauland unterlagen.¹⁰⁸

Grundsätzlich ist der Zeitpunkt der Anschaffung oder der späteren Umwidmung für den Tatbestand des Inflationsabschlages entscheidend. Nach § 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG ist bei Einlage des Grund und Bodens mit dem Teilwert der Zeitpunkt der Einlage für den

¹⁰⁶ Vgl EStR 2000 Rz 588; EStR 2000 Rz 777; EStR 2000 Rz 2612.

¹⁰⁷ Vgl EStR 2000 Rz 777.

¹⁰⁸ Vgl Mayr, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42.

Inflationsabschlag entscheidend. Beim Übergang der Gewinnermittlungsart von einem § 4-Betrieb zur Gewinnermittlung gem § 5 EStG ist gem § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG aF für Grund und Boden, der steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels auf- oder abgewertet wurde, der Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart für den Inflationsabschlag maßgeblich.¹⁰⁹

4.4 Befreiungstatbestände

Bereits vor dem 1. StabG 2012 waren im Rahmen der Besteuerung von Spekulationsgeschäften bestimmte Tatbestände von der Besteuerung ausgenommen. Der Gesetzgeber hat mit dem 1. StabG 2012 neben den bisherigen Befreiungstatbeständen zusätzlich neue Befreiungstatbestände in das EStG eingeführt. Aus diesem Grund ist ab 1. April 2012 im Rahmen der betrieblichen Immobilienbesteuerung die Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs, sowie Abgeltungen von Wertminderungen aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der Besteuerung ausgenommen. Des Weiteren sind Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland von der Besteuerung ausgenommen. Die Befreiungsbestimmungen gem § 4 Abs 3a Z 1 EStG sind mit 1. April 2012 in Kraft getreten und erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

4.4.1 Enteignungsbefreiung sowie Wertminderung im öffentlichen Interesse

Bereits im Rahmen der Spekulationseinkünfte waren gem § 30 Abs 3 Z 2 EStG aF Veräußerungen von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs von den Einkünften aus Spekulationsgeschäften ausgenommen. Die Befreiung von Enteignungen von Grundstücken blieb von der Gesetzesänderung unberührt und wurde im Rahmen des 1. StabG 2012 in § 30 Abs 2 Z 3 EStG verankert. Da sich diese Regelung mit der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 deckt, ergeben sich inhaltlich keine Änderungen. Diese Befreiung gilt gem § 4 Abs 3a Z 1 EStG ab 1. April 2012 auch für zum Betriebsvermögen gehörende Grundstücke. Die Bestimmung des § 37 Abs 3 EStG, wonach aufgedeckte stille Reserven auf Grund behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs auf fünf Jahre zu verteilen waren, verliert dadurch ihren Anwendungsbereich, wurde allerdings nicht abgeschafft.¹¹⁰

¹⁰⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen*, Zweifelsfragen zum Inflationsabschlag gem § 30 Abs 3 EStG, SWK 2013, 354 (357).

¹¹⁰ Vgl. ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (570).

Unter einem behördlichen Eingriff ist eine Einwirkung der öffentlichen Hand zu verstehen, die Eigentumsrechte zu ihren Gunsten beeinträchtigt, ohne das Eigentum zu übertragen. Als behördlicher Eingriff kommt daher nur eine Enteignung oder Beschränkung von Eigentumsrechten an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung in Betracht.¹¹¹ Zudem liegt ein behördlicher Eingriff auch dann vor, wenn er sich in Folge gesetzlicher Vorschriften eines über Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Verfahrens ergibt, wie das beispielsweise bei Abtretung von Grundfläche an die Gemeinde zur Errichtung eines Gehsteigs der Fall ist. Eine Zwangsversteigerung des Grundstückes zur Abdeckung von Schulden ist aber sehr wohl steuerpflichtig und ist daher kein behördlicher Eingriff, sondern ein Veräußerungsgeschäft.¹¹²

Für eine nachweisbar unmittelbar drohende Enteignung ist eine konkrete Maßnahme nicht erforderlich, eine tatsächliche Androhung einer gesetzlich zulässigen Enteignung reicht in diesem Fall schon aus. Nachweisbar bedeutet, dass der Steuerpflichtige die Androhung beispielsweise durch schriftliche Unterlagen belegen kann. Ein Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs ist anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut vor einer Enteignung vom Steuerpflichtigen an den Enteignungsberechtigten oder mit dessen Zustimmung an einen Dritten veräußert wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung genügt es, wenn aus den Unterlagen hervorgeht, dass die Veräußerung an die Gebietskörperschaft der Vermeidung eines drohenden Eingriffs gedient hat.¹¹³

Darüber hinaus sind gem § 3 Abs 1 Z 33 EStG auch Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der Einkommensteuer befreit. Dadurch wird gewährleistet, dass die Befreiung in allen Fällen, unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Abgeltung zuzurechnen ist, zur Anwendung kommt. Der Gesetzgeber hat allerdings in § 4 Abs 3a Z 1 EStG nochmals explizit auf die Befreiung gem § 3 Abs 1 Z 33 EStG hingewiesen. Ein öffentliches Interesse ist gem ErlRV zum 1. StabG 2012 beispielsweise für die Überspannung durch eine Starkstromleitung, die Errichtung einer Pipeline, die Errichtung eines Abwasserkanals oder den Abriss eines Gebäudes in einem Überschwemmungsgebiet gegeben.¹¹⁴ Zu unterscheiden ist allerdings, ob die Entschädigungen für Wertminderungen von Grund und Boden für den Verzicht auf Einnahmen oder für die Aufgabe oder die Wertminderung anderer Wirtschaftsgüter geleistet

¹¹¹ Vgl EStR 2000 Rz 7371; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 12 Tz 18; VwGH-Erkenntnis: VwGH 9.9.1998, 95/14/0017.

¹¹² Vgl EStR 2000 Rz 6651; VwGH-Erkenntnis: VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009.

¹¹³ Vgl EStR 2000 Rz 7372 und 3865; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 12 Tz 19; VwGH 19.3.1986, 85/13/0163.

¹¹⁴ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (571).

wird. Erstere liegen nur dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum am Grund und Boden beim Zahlungsempfänger verbleibt. Ansonsten liegt eine Veräußerung von Grund und Boden vor und § 3 Abs 1 Z 33 EStG ist nicht anwendbar.¹¹⁵

4.4.2 Flurbereinigung und bessere Gestaltung von Bauland

Nach § 30 Abs 5 EStG aF waren im Rahmen der Spekulationseinkünfte auch Tauschvorgänge von Grundstücken erfasst. Grundsätzlich liegen beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungserlös des hingegebenen und gleichzeitig als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks gilt gem § 6 Z 14 lit a EStG der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks. Im Zuge der Gesetzesänderung wurden auch Tauschvorgänge von Grundstücken vom Gesetzgeber in § 30 Abs 1 letzter Satz EStG als Veräußerungsvorgänge erfasst. Im Zusammenhang mit der Bewertung der Tauschvorgänge haben sich keinerlei Änderungen ergeben.¹¹⁶

Durch das 1. StabG 2012 sind im Befreiungskatalog von Grundstücksveräußerungen nunmehr ausdrücklich einerseits Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd FlurVgG und andererseits im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften neu hinzugekommen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung waren derartige Vorgänge bereits vor dem 1. April 2012 nicht als Anschaffung bzw Veräußerung gewertet worden. Nach den EStR Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013 wurde festgehalten, dass ein Grundstückstausch im Zuge eines behördlichen Umlegungsverfahrens oder im Zuge einer Flurbereinigung iSd FlurVgG keine Anschaffung oder Veräußerung iSd § 30 EStG aF darstellen. Allerdings wurde diese Auffassung erst im Rahmen des 1. StabG 2012 durch die nunmehrige ausdrückliche Befreiung durch das Gesetz abgesichert. Daher gelten die im Rahmen solcher Vorgänge erworbenen Grundstücke als unentgeltlich erworben. Wobei zu berücksichtigen ist, dass das erworbene Grundstück in einem solchen Verfahren hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, eventuelle Umwidmung) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks tritt. Die bisherigen Besteuerungsmerkmale des hingegebenen Grundstücks bleiben somit im erworbenen Grundstück erhalten und sind für eine nachfolgende Veräußerung weiterhin maßgebend. Daher sind die Anschaffungskosten des hingegebenen Grundstücks als Anschaffungskosten

¹¹⁵ Vgl EStR 2000 Rz 586; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 3 Tz 117.

¹¹⁶ Vgl *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (570 f).

des erworbenen Grundstücks anzusetzen.¹¹⁷ Damit wird sichergestellt, dass der Tauschvorgang selbst ohne steuerliche Folgen bleibt, dies aber keine Auswirkungen auf die bei den Tauschpartnern jeweils steuerhängigen stillen Reserven der eingetauschten Grundstücke hat. Diese Befreiung ist nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG und nach § 4 Abs 3a Z 1 EStG sowohl im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen anwendbar.¹¹⁸

Zudem ist die Befreiung einer Ausgleichszahlung ebenfalls von der Befreiung erfasst, wenn diese dem zulässigen Ausmaß der jeweiligen Gesetzesbestimmungen entspricht. Eine darüber hinausgehende Zahlung ist jedoch nicht befreit. Unterliegt die Ausgleichszahlung nun nicht der Steuerbefreiung, da diese in einem unzulässig hohen Ausmaß getätigt wurde, sind die Einkünfte der Ausgleichszahlung wie folgt zu ermitteln: Die Anschaffungskosten des abgegebenen Grundstücks sind in jenem Ausmaß in Abzug zu bringen, das dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum gemeinen Wert des abgegebenen Grundstücks entspricht. Der steuerpflichtige Wertausgleich erhöht die Anschaffungskosten des Zahlers. Werden allerdings als Ausgleichszahlung mehr als die Hälfte des Wertes des abgegebenen Grundstücks geleistet, stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd § 30 Abs 2 Z 4 EStG dar. Somit ist die Steuerbefreiung iSd § 30 Abs 2 Z 4 EStG auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar.¹¹⁹

Von der Befreiung sind grundsätzlich Tauschvorgänge von Grundstücken in der Art einer Flurbereinigung außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht umfasst. Davon ausgenommen sind allerdings ein privater Flurbereinigungstauschvertrag, für den die erforderliche Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde, und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde. In diesen beiden Fällen ist trotz fehlenden behördlichen Verfahrens die Befreiung gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG anwendbar. Gibt es keine landesgesetzlichen Vorschriften bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, kann die Befreiung gem § 30 Abs 3 Z 4 EStG dann zur Anwendung kommen, wenn das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung anderweitig dokumentiert wird. Dies ist insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich.¹²⁰

¹¹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6652; EStR 2000 Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (571).

¹¹⁸ Vgl EIRV 1680 BlgNR 24. GP, 8; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakob Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30 Tz 42.

¹¹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6652.

¹²⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6652.

Die vorgesehene Befreiung in § 30 Abs 2 Z 4 EStG idF 1. StabG 2012 für Tauschvorgänge im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften soll zur Baulandmobilisierung im öffentlichen Interesse beitragen. Da aber nicht in allen Bundesländern entsprechende Vorschriften vorhanden sind, soll die Befreiung auf vergleichbare Vorschriften ausgedehnt werden. Aus diesem Grund wurde durch das AbgÄG 2012 in § 30 Abs 2 Z 4 EStG das Wort „insbesondere“ vor den landesgesetzlichen Vorschriften für die bessere Gestaltung von Bauland eingefügt.¹²¹

4.5 Verlustausgleich und Bruttobesteuerung

Im Zuge des 1. StabG 2012 wurde eine neue Bestimmung über die Verlustverwertung von Grundstücksveräußerungen eingeführt. Zudem wurde der Abzug von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken neu gestaltet. Mit beiden Bestimmungen wurde grundsätzlich ein Gleichklang mit den durch das BBG 2011 eingeführten Neuregelungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen hergestellt. Beide Regelungen sind mit dem 1. April 2012 in Kraft getreten und sind erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden. Die Änderungen durch das AbgÄG 2012 sind rückwirkend mit 1. April 2012 in Kraft getreten.

4.5.1 Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste

Grundsätzlich bestand für Verluste aus Spekulationseinkünften eine beschränkte Verlustausgleichsmöglichkeit. Nach § 30 Abs 4 EStG aF konnten Verluste aus Spekulationsgeschäften nur mit Gewinnen aus Spekulationsgeschäften, die in derselben Periode erzielt wurden, ausgeglichen werden. Ein Verlustvortrag aus Spekulationseinkünften war nicht vorgesehen.¹²² Dies galt daher auch für Verluste aus der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens eines § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 EStG-Ermittlers, sofern Grund und Boden innerhalb von zehn Jahren bzw im Fall der Geltendmachung von Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem § 28 Abs 3 EStG innerhalb von fünfzehn Jahren veräußert wurde.

Erzielte ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 5 EStG ermittelte, in einem Kalenderjahr aus der Veräußerung von Grund und Boden oder Gebäude einen Verlust, so hatte er diesen zunächst mit Gewinnen innerhalb desselben Betriebes auszugleichen. Ein verbleibender Verlust konnte nach dem innerbetrieblichen Verlustausgleich mit Gewinnen

¹²¹ Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 24; *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012¹, SWK-Spezial 2013, Rz 61.

¹²² Vgl *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht 2009/2010⁴ (2009) 99.

aus einer Tätigkeit innerhalb derselben Einkunftsart verrechnet werden (horizontaler Verlustausgleich). Zuletzt wurden Verluste aus einer Einkunftsart mit positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten ausgeglichen (vertikaler Verlustausgleich). Für Verluste aus der Veräußerung von Gebäuden eines § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 EStG-Ermittlers bestand ebenso ein uneingeschränkter Verlustausgleich.¹²³

Im Zuge des 1. StabG 2012 wurde § 6 Z 2 lit d EStG eingeführt. Seit dem 1. April 2012 wird darin die Verlustverwertung für im Betriebsvermögen befindliche Grundstücke geregelt. Demnach sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert iSd § 6 Z 2 lit a EStG und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG, auf deren Wertsteigerung der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang wird innerbetrieblich mit dem Restgewinn verrechnet bzw mit anderen Einkünften horizontal oder vertikal ausgeglichen. Daraus ergibt sich, dass ein verbleibender Verlustüberhang auch mit anderen Einkünften, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen, verrechnet werden kann.¹²⁴ Ein verbleibender Verlust nach dem vertikalen Verlustausgleich steht als Verlustvortrag zur Verfügung und kann nach den Regeln des § 18 Abs 6 und 7 EStG in den folgenden Wirtschaftsjahren mit positiven Einkünften verrechnet werden.¹²⁵

Durch das AbgÄG 2012 wurde § 6 Z 2 lit d EStG überarbeitet und inhaltlich der Verlustverwertung von Kapitalanlagen in lit c angeglichen. Die erste Änderung bestand darin, dass Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken nicht nur mit positiven Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken, sondern nunmehr auch mit Wertzuschreibungen von Grundstücken verrechnet werden können. Ausgenommen von dieser Verrechnungsmöglichkeit mit Zuschreibungen sind gem § 30a Abs 3 Z 3 EStG jene Zuschreibungen, die eine Wertaufholung für vor dem 1. April 2012 erfolgte Teilwertabschreibungen darstellen. Die zweite Neuregelung besteht darin, dass ein allfälliger Verlustüberhang nur noch zur Hälfte mit einem betrieblichen Restgewinn oder mit anderen betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen, verrechnet werden kann. Dies ist nach den ErlRV zum AbgÄG 2012 aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze – für Gewinne von Grundstücksveräußerungen 25% und Grenzsteuersatz von 36,5% bis 50% für Verluste –

¹²³ Vgl *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht 2009/2010⁴ (2009) 97 f.

¹²⁴ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (582).

¹²⁵ Vgl EStR 2000 Rz 784.

gerechtfertigt.¹²⁶

4.5.2 Das Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 EStG

Bereits durch das BBG 2011 kam es bei der Besteuerung von Kapitalvermögen im Zusammenhang mit der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus realisierten Wertsteigerungen oder Derivaten zu einem Abzugsverbot von Betriebsausgaben. Das 1. StabG 2012 erweitert nun das Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 EStG für Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung. Demnach dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.¹²⁷ Nicht abziehbare Betriebsausgaben sind gem ErlRV zum 1. StabG 2012 somit insbesondere: die Verkäuferprovision an den Makler, Kosten für Inserate, vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten, Kosten von Bewertungsgutachten sowie Fremdkapitalzinsen. Vom Abzugsverbot nicht erfasst sind Fremdkapitalzinsen, soweit sie auf Zeiträume entfallen, in denen das veräußerte Grundstück für die Erzielung laufender Einkünfte verwendet wird.¹²⁸

Im Gegensatz zu den Einkünften aus Kapitalvermögen ist in der Regel der Zweck der Anschaffung eines Grundstücks nicht die Erzielung eines Veräußerungserlöses. Dieser besteht zumeist im betrieblichen Bereich darin, Einkünfte aus der Vermietung zu erzielen bzw im außerbetrieblichen Bereich im Halten eines Eigenheims. Aus diesem Grund sind Kosten, wie beispielsweise seinerzeitige Käuferprovision an den Makler, Vertragserrichtungskosten, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren als Nebenkosten der Anschaffung zu berücksichtigen und erhöhen somit die Anschaffungskosten des Grundstückes. Vom Abzugsverbot ebenfalls nicht erfasst sind gem § 4 Abs 3a Z 2 EStG Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoEST durch den Parteienvertreter. Dazu zählen auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einschließlich der Fremdhonorare, sowie die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung in Zusammenhang stehen.¹²⁹ Die für die Mitteilung oder Selbstberechnung anfallenden Kosten dürfen dann nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war und der Veräußerungsgewinn pauschal nach

¹²⁶ Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 23; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 15.

¹²⁷ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9; *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826.

¹²⁸ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9.

¹²⁹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9; EStR 2000 Rz 6666; *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (169).

§ 30 Abs 4 EStG ermittelt werden kann.

Zudem ergänzt das AbgÄG 2012 den Abzug von Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung im betrieblichen Bereich gem § 4 Abs 3a Z 2 EStG um eine weitere Bestimmung. Bei einer durch eine umsatzsteuerfreie Veräußerung eines Grundstücks erforderlichen Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem § 12 Abs 10 und 11 UStG sieht § 6 Z 12 EStG vor, dass bei solchen Berichtigungen in keinem Fall eine Änderung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen hat. Vielmehr sind die Mehr- bzw Minderbeträge an abzugsfähiger Vorsteuer stets als Betriebseinnahmen bzw Betriebsausgaben zu behandeln. Nach § 4 Abs 3a Z 2 EStG sind demnach anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen als Betriebsausgabe abzugsfähig.¹³⁰

Optiert der Steuerpflichtige zur Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG, so ist die Anwendung des linearen Steuersatzes in Höhe von 25% ausgeschlossen und der progressive Steuersatz nach § 33 EStG ist anzuwenden. Nach den ErlRV zum 1. StabG 2012 gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot allerdings auch dann, wenn der Steuerpflichtige zur Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG optiert.¹³¹

¹³⁰ Vgl EStR 2000 Rz 739; *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42.

¹³¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP; 10; EStR 2000 Rz 4872;

5 Konsequenzen bei Einlagen und Entnahmen von Grundstücken und Betriebsaufgabe

Das 1. StabG 2012 führte nicht nur dazu, dass die Veräußerung von außerbetrieblich und betrieblich genutzten Grundstücken im Wesentlichen die gleichen steuerlichen Auswirkungen haben. Das 1. StabG 2012 brachte zudem sowohl hinsichtlich der Einlage als auch der Entnahme von Grundstücken eine Modifikation (siehe Kapitel 5.2 und 5.3). Darüber hinaus haben sich durch die Immobilienbesteuerung auch im Rahmen der Betriebsaufgabe Änderungen ergeben (siehe Kapitel 5.4).

5.1 Zeitliche Zuordnung von Einkünften und Realisationsprinzip

Die Einkommensteuer wird für jedes Kalenderjahr getrennt ermittelt, aus diesem Grund müssen auch die Einkünfte entsprechend zeitlich abgegrenzt werden. Dabei wird zwischen dem Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung und dem Zufluss- und Abflussprinzip unterschieden. Im Rahmen der wirtschaftlichen Zuordnung werden die Einkünfte bereits der Periode zugerechnet, in der die Forderung entstanden ist. Einkünfte im Rahmen des Zufluss- und Abflussprinzips werden erst der Periode zugerechnet, in der gezahlt worden ist.¹³²

Das EStG unterscheidet bei der Ermittlung der Einkünfte bei beiden Alternativen nach der Einkunftsart. Wird der Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten mithilfe des Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs 1 EStG und § 5 EStG) ermittelt, kommt idR das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung zur Anwendung. Veräußert ein Unternehmer beispielsweise ein Wirtschaftsgut, dann entsteht bereits mit der Lieferung eine durchsetzbare Forderung. Die Forderung ist bereits gewinnwirksam anzusetzen, auch wenn diese noch nicht bezahlt wurde. Ebenso ist eine Verbindlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem sie entstanden ist, bereits gewinnwirksam anzusetzen und nicht erst dann, wenn sie bezahlt wird. Wird der Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten nicht mithilfe des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt, sondern als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs 3 EStG), dann richtet sich die zeitliche Zuordnung der Einkünfte nach dem Zufluss- und Abflussprinzip.¹³³

Im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte werden die Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Maßgeblich für die zeitliche Zuordnung der Einkünfte ist der Zuflusszeitpunkt der Einnahmen bzw der Abflusszeitpunkt der Ausgaben. Unter Zufluss versteht man die Erlangung der rechtlichen und wirtschaftlichen

¹³² Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 49; *Doralt*, Steuerrecht 2012/13¹⁴ (2012) Tz 42.

¹³³ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 51; *Doralt*, Steuerrecht 2012/13¹⁴ (2012) Tz 42.

Verfügbarmacht. Bei den außerbetrieblichen Einkünften ist daher nicht die wirtschaftliche Zuordnung, sondern der Zeitpunkt der Zahlung entscheidend (Zufluss- und Abflussprinzip). Der Besteuerung unterliegt nur, was aus der Einkunftsquelle bezogen wurde, Wertveränderungen der Einkunftsquelle selbst bleiben hingegen unberücksichtigt.¹³⁴

Allerdings wurde im Zuge des 1. StabG 2012 eine Ausnahme vom Zufluss- und Abflussprinzip im Rahmen der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG eingeführt. Nach § 4 Abs 3 EStG sind bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gem § 7 Abs 3 EStG aufzunehmen. Die Bestimmung bewirkt eine Durchbrechung des Abflussprinzips und damit eine Gewinnerfassung im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen. Diese Ausnahme vom Abflussprinzip kommt neben Gebäuden bei besonders werthaltigen Wirtschaftsgütern zur Anwendung. Dies ist insbesondere bei jenen Wirtschaftsgütern der Fall, die sich als nicht abnutzbares Anlagenvermögen und sich von ihrer Werthaltigkeit als Vermögensanlage eignen würden.¹³⁵ Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind vom Anwendungsbereich beispielsweise Grund und Boden, Gebäude, grundstücksgleiche Rechte, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Gold- und Silbermünzen, Antiquitäten, deren Anschaffungskosten oder Einlagewert EUR 5.000,- übersteigt, usw erfasst. § 4 Abs 3 EStG idF 1. StabG 2012 ist auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. März 2012 angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Somit ist unabhängig vom Zahlungsfluss der Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung oder der Einlage maßgebend.¹³⁶

Abweichend vom Zufluss- und Abflussprinzip sind daher die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden nicht im Zeitpunkt des Abflusses, sondern erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Für den Fall, dass es zwischen dem Ausscheiden des Gebäudes und dem Zufluss der damit verbundenen Einnahme zu einer zeitlichen Differenz kommt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Eine damit verbundene Einnahme wäre beispielsweise eine Versicherungsleistung aufgrund der Zerstörung des Gebäudes.¹³⁷

¹³⁴ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 49; *Doralt*, Steuerrecht 2012/13¹⁴ (2012) Tz 42; VwGH-Erkenntnis: VwGH 26.9.2000, 99/13/0193.

¹³⁵ Vgl EStR 2000 Rz 664b.

¹³⁶ Vgl EStR 2000 Rz 664c; EStR 2000 Rz 664e.

¹³⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5452a.

Nach den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 erscheint die vereinfachte Gewinnermittlung durch das Zu- und Abflussprinzip im Rahmen des § 4 Abs 3 EStG insoweit nicht gerechtfertigt, als bei besonders werthaltigen Gütern des Umlaufvermögens Verluste dargestellt werden, denen allerdings keine tatsächliche Vermögensminderung gegenübersteht. Darüber hinaus sollen durch diese Regelung Steuerlücken geschlossen werden, die durch gezieltes Ausnützen der Möglichkeiten dieser Gewinnermittlungsart in der Vergangenheit aufgetreten sind.¹³⁸

Das Abflussprinzip gilt unverändert für Wirtschaftsgüter, die einem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, davon ausgenommen Gebäude. Ebenso gilt das Abflussprinzip für Wirtschaftsgüter, die als Rohstoffe oder Hilfsstoffe für die Weiterverarbeitung bestimmt sind und die sich nicht für eine Wertanlage eignen. Daher ist der „normale“ Warenbestand eines typischen Einnahmen-Ausgaben-Rechners, der einem Verderb oder einer wirtschaftlichen Alterung unterliegt, von der Ausnahme des Abflussprinzips nicht betroffen.¹³⁹

Der Grundsatz der Gewinnrealisierung bedeutet, dass ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn die Leistung erbracht worden ist und die Forderung durchsetzbar ist. Im Rahmen der Veräußerung von Betriebsvermögen ist der Zeitpunkt, zu dem der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft auszuweisen ist, maßgeblich. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wird dann angenommen, wenn der Abnehmer das wirtschaftliche Eigentum erwirbt, dh die betriebliche Nutzungsmöglichkeit erlangt. Dies ist idR der Zeitpunkt der Leistungserbringung, da sich dadurch das Risiko des Leistenden auf Gewährleistung und Zahlungsunfähigkeit des Empfängers reduziert. Eine Gewinnrealisierung kann auch ohne Umsatzakt erfolgen, beispielsweise bei Entnahme, Betriebsaufgabe oder Änderung der Gewinnermittlungsart.¹⁴⁰

5.2 Einlagen

Unter Einlagen sind nach § 4 Abs 1 Satz 4 EStG alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich zu verstehen. Es handelt sich dabei um alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb zu betrieblichen Zwecken aus der außerbetrieblichen Sphäre zuführt oder von einem Betrieb des Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt wird. Im Gegensatz dazu sind Betriebseinnahmen betrieblich veranlasste Zuführungen zum Betriebsvermögen, wobei diese

¹³⁸ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 7.

¹³⁹ Vgl EStR 2000 Rz 664d, ErlRV 1680 BlgNr 24. GP, 7.

¹⁴⁰ Vgl *Doralt/Mayr in Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹³ (2009) § 6 Tz 36 f; VwGH-Erkenntnis: VwGH 8.3.1994, 93/14/0179.

nicht aus der außerbetrieblichen Sphäre dem Betrieb zugeführt werden.¹⁴¹

5.2.1 Bewertung von Einlagen

Nach der Rechtslage des StruktAnpG 2006 (Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2006 begannen) waren Einlagen von Grundstücken gem § 6 Z 5 lit a EStG aF stets mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Maßgebend ist dabei der Kenntnisstand zum Zeitpunkt der Einlage. Erkenntnisse die nachträglich über den Wert zu diesem Zeitpunkt gewonnen werden, berechtigen nicht zu einer rückwirkenden Änderung des Einlagewertes. Unter dem Teilwert ist nach § 6 Z 1 EStG der Betrag zu verstehen, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.¹⁴² Bei Einlagen und Entnahmen handelt es sich um komplementäre Begriffe. Im Gegensatz zu Entnahmen erhöhen Einlagen das Ergebnis aus dem Betriebsvermögensvergleich und sind aus diesem Grund wieder abzuziehen. Wurden Grund und Boden eingelegt und innerhalb der gedanklich weiterlaufenden Spekulationsfrist veräußert, dann wurde der Spekulationsgewinn aufgeteilt. Einerseits wurde der entfallende Gewinn auf die Zeit der Zugehörigkeit zum Privatvermögen in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Teilwert als Spekulationsgewinn besteuert. Andererseits wurde der auf die Zeit der Betriebszugehörigkeit entfallende Gewinn mit dem Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und dem Buchwert als betrieblicher Gewinn versteuert. Nach Ablauf der gedanklich weiterlaufenden Spekulationsfrist wurden nur mehr die im betrieblichen Bereich entstandenen stillen Reserven versteuert.¹⁴³

Im Zusammenhang mit der Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Grundstücken, war es auch notwendig, die Bewertung von Einlagen anzupassen. Einlagen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG, die nach dem 31. März 2012 erfolgen, sind nach dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012 nunmehr mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, es sei denn, der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage ist niedriger. Daher ist im Einlagezeitpunkt gem § 6 Z 5 EStG idF 1. StabG 2012 der niedrigere Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Teilwert anzusetzen.¹⁴⁴ Dieser Bewertungsgrundsatz warf allerdings einige Probleme auf. Einerseits kann es bei einem lange zurückliegenden Erwerbsvorgang praktisch meist schwierig, wenn nicht sogar unmöglich sein, die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln.

¹⁴¹ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 197; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 6 Tz 132.

¹⁴² Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 383; VwGH-Erkenntnis: VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063.

¹⁴³ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 384; *Doralt/Mayr in Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹⁴ (2010) § 6 Tz 360.

¹⁴⁴ Vgl EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 12.

Andererseits kann es durch den Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden zu einer Doppelberücksichtigung der Absetzung für Abnutzung kommen, wenn diese schon bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung zu Grunde gelegt wurden. Aus diesem Grund kam es im Zuge des AbgÄG 2012 rückwirkend mit 1. April 2012 zu einer Erweiterung der Einlagenbewertung, wobei an die Unterscheidung zwischen Altvermögen (Grundstücke, die zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen waren) und Neuvermögen (Grundstücke, die zum 31. März 2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden) angeknüpft wird.¹⁴⁵

Durch die Neuregelung des AbgÄG 2012 soll grundsätzlich die Bewertung der Einlage, die vor der Änderung durch das 1. StabG 2012 bestand, fortgeführt werden. Mit anderen Worten, hat die Bewertung der Einlage nun doch grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen. Davon ist aber gem § 6 Z 5 lit b EStG der nackte Grund und Boden jedenfalls ausgenommen, unabhängig davon ob es sich um Altvermögen oder Neuvermögen handelt. Der Teilwertansatz ist gem § 6 Z 5 lit c EStG lediglich für eingelegte Gebäude und grundstücksgleiche Rechte iSd § 30 Abs 1 EStG, die zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, anzuwenden. Für Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, die nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden oder die sich zum 31. März 2012 noch innerhalb der Spekulationsfrist befanden, ist die Einlage gem § 6 Z 5 lit b EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, es sei denn, der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung ist niedriger. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind aber bei Gebäuden um die Absetzung für Abnutzung, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, zu adaptieren. Des Weiteren sind sie um die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Darüber hinaus sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.¹⁴⁶

Aufgrund der Bewertung der Einlage von Grundstücken mit dem niedrigeren Wert aus (fortgeschriebenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Teilwert im Zeitpunkt der Einlage soll nach ErlRV die Überführung von im Privatvermögen eingetretenen Wertminderungen in die betriebliche Sphäre vermieden werden. Zudem wird dadurch die Anwendung eines erweiterten Verlustausgleichs und eines Verlustvortrags für dem Grunde nach außerbetriebliche Verluste vermieden. Bei einer nachfolgenden Veräußerung der

¹⁴⁵ Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 21; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 17.

¹⁴⁶ Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 21 f; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 18 f.

Grundstücke stellen Wertverluste vor der Einlage nach § 4 Abs 3a Z 4 EStG negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen dar. Diese können nur im selben Jahr mit positiven Einkünften nach § 30 EStG ausgeglichen werden. Eine Verlustverwertung mit betrieblichen oder anderen Einkünften ist allerdings ausgeschlossen.¹⁴⁷

5.2.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach Einlage

Gem § 4 Abs 3a Z 6 EStG idF 1. StabG 2012 gilt bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Im Rahmen des AbgÄG 2012 wurde diese Bestimmung in § 4 Abs 3a Z 4 EStG eingefügt und um zwei weitere Sätze ergänzt: „Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagenzeitpunkt. Soweit das Grundstück zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs 4 angewendet werden.“

Liest man nun den letzten Satz des § 4 Abs 3a Z 4 EStG isoliert, könnte man meinen, der Veräußerungsgewinn für das gesamte Grundstück könne nun pauschal bis zur tatsächlichen Veräußerung ermittelt werden. Denn wäre keine Einlage vorgenommen worden, wäre das gesamte Grundstück zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen und eine Pauschalbesteuerung gem § 30 Abs 4 EStG wäre anwendbar. Allerdings wollte der Gesetzgeber damit nur klarstellen, dass die Steuerverfangenheit ab der Einlage eine Pauschalierung der Wertsteigerung bis zur Einlage nicht ausschließt. Daher bezieht sich der letzte Satz des § 4 Abs 3a Z 4 EStG nur auf die Ermittlung des Unterschiedsbetrages der privaten Grundstücksveräußerung und nicht auf die später folgende tatsächliche Veräußerung.¹⁴⁸

Diese Regelung führt allerdings bei bestimmten Voraussetzungen zur Besteuerung von fiktiven bzw nicht erwirtschafteten Gewinnen. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Unterschiedsbetrag negativ ist, d.h. der Teilwert im Einlagezeitpunkt ist niedriger als die Anschaffungskosten und der nach der Einlage erzielte Veräußerungserlös ist höher als der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage. Einerseits kann für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der negative Unterschiedsbetrag mit anderen Einkünften nicht verrechnet werden und läuft für den Fall, dass keine anderen privaten Grundstücksveräußerungen mit positivem Ergebnis im selben Jahr getätigt werden, ins Leere. Andererseits wird allerdings ein fiktiver Veräußerungsgewinn im Betriebsvermögen

¹⁴⁷ Vgl EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 12.

¹⁴⁸ Vgl *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (63).

besteuert. Hätte keine Einlage stattgefunden, so würde entweder ein nicht ausgleichsfähiger Verlust oder ein Gewinn aus privaten Grundstücksveräußerungen entstehen, es würde aber nicht zur Besteuerung eines Scheingewinnes kommen. Aus diesem Grund ist unter diesen Voraussetzungen unabhängig davon, ob die Einlage vor dem 1. April 2012 oder nach dem 31. März 2012 durchgeführt wurde, Vorsicht geboten. Denn auch, wenn die Einlage nach dem 31. März 2012 durchgeführt wurde, kann es zur Besteuerung von Scheingewinnen kommen.¹⁴⁹

5.2.3 Veräußerung nach Einlage eines Grundstücks in das Betriebsvermögen

Bei der Veräußerung von in einem Betrieb eingelegtem Grundstück ist zunächst nach dem Zeitpunkt der Einlage zu unterscheiden. Daher wird in den nächsten drei Unterkapiteln die steuerliche Behandlung von Grundstücksveräußerungen bei Einlagen von Grundstücken vor dem 1. April 2012 und nach dem 31. März 2012 erläutert. Bei Einlagen von Grundstücken vor dem 1. April 2012 ist des Weiteren zu unterscheiden, ob der Grund und Boden und das Gebäude in einen § 5 EStG-Betrieb oder einen § 4 EStG-Betrieb eingelegt wurde. Da sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen für eine spätere Veräußerung ergeben.

5.2.3.1 Einlage von Grundstücken vor dem 1. April 2012 in einen § 5 EStG-Betrieb

Wurde ein Grundstück, das sich zum 31. März 2012 noch innerhalb der Spekulationsfrist befand, vor dem 1. April 2012 zum Teilwert in das Betriebsvermögen eines § 5 EStG-Ermittlers eingelegt und nach dem 31. März 2012 veräußert, dann ist der Veräußerungsgewinn gem § 4 Abs 3a Z 4 EStG „gespalten“ – in zwei Schritten – zu ermitteln, weil die Bestimmungen des § 4 Abs 3a Z 4 EStG vorsehen, dass die Veräußerung von Grundstücken – Grund und Boden und Gebäude – des Betriebsvermögens, die mit dem Teilwert eingelegt wurden, nicht ausschließlich zu betrieblichen Einkünften führt. Demnach ist zwischen der Wertsteigerung im Privatvermögen bis zur Einlage und der Wertsteigerung im Betriebsvermögen ab der Einlage zu unterscheiden. Für die Wertsteigerung im Privatvermögen gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Einlageteilwert und den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des eingelegten Grundstückes als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG. Für die Wertsteigerung im Betriebsvermögen ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung nach den allgemeinen Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung zu erfassen.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Vgl. *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 58.

¹⁵⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 783; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414); *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (63 f).

Wurde ein Grundstück mit abgelaufener Spekulationsfrist vor dem 1. April 2012 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt, eingelegt, führt dies dazu, dass das Grundstück zum 31. März 2012 steuerverfangen ist. Dadurch kommt für eine allfällige Veräußerung nach dem 1. April 2012 § 4 Abs 3a Z 4 EStG zur Anwendung. Somit ist auch in diesem Fall der Veräußerungsgewinn in zwei Stufen zu ermitteln. Die vor der Einlage des Grundstücks in das Betriebsvermögen entstanden stillen Reserven stellen daher Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen dar. Da diese stillen Reserven ohne Einlage zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen gewesen wären, kann die pauschale Gewinnermittlung für diese stillen Reserven angewendet werden. Zu beachten ist allerdings, dass an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt. Für die Wertsteigerung ab der Einlage in das Betriebsvermögen ist die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln. Eine Anwendung des § 30 Abs 4 EStG ist in solchen Fällen nicht möglich.¹⁵¹

5.2.3.2 Einlage von Grundstücken vor dem 1. April 2012 in einen § 4 EStG-Betrieb

Bei der Veräußerung eines zum 31. März 2012 steuerhängigen Grundstücks, welches vor dem 1. April 2012 in einen § 4 EStG-Betrieb eingelegt wurde, sind analog die steuerlichen Konsequenzen von steuerhängigen Grundstücken, die ins Betriebsvermögen eines § 5 EStG-Ermittlers eingelegt werden, anzuwenden (siehe Kapitel 5.2.3.1). Da sowohl Grund und Boden als auch Gebäude unabhängig von der Einlage zum 31. März 2012 steuerverfangen gewesen wären, ist § 4 Abs 3a Z 4 EStG für Grund und Boden und Gebäude wie folgt anzuwenden: Die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven des Grund und Bodens sowie des Gebäudes sind als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen, wobei der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu ermitteln ist. Eine Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs 4 EStG ist wiederum nicht möglich. Die nach der Einlage entstandenen stillen Reserven des Grund und Bodens sowie des Gebäudes ergeben sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung und Veräußerungserlös.¹⁵²

Wird allerdings ein Grundstück vor dem 1. April 2012, welches nicht steuerverfangen war, in einen § 4 EStG-Betrieb eingelegt, so ist für die steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der

¹⁵¹ Vgl EStR 2000 Rz 783; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414); *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (63 f).

¹⁵² Vgl EStR 2000 Rz 783; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414); *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (63 f).

Veräußerung zwischen Grund und Boden und Gebäude zu differenzieren. Durch die Einlage eines Gebäudes ins Betriebsvermögen eines § 4 EStG-Ermittlers war lediglich das Gebäude durch die Einlage zum 31. März 2012 steuerverfangen. Der Grund und Boden war trotz der Einlage zum 31. März 2012 als nicht steuerverfangen zu qualifizieren. Für das Gebäude ist somit § 4 Abs 3a Z 4 EStG anwendbar und im Falle der späteren Veräußerung liegen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor. Da das Gebäude ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann hinsichtlich der stillen Reserven § 30 Abs 4 EStG angewendet werden, wobei allerdings für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen ist. Die nach der Einlage entstandenen stillen Reserven sind nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln. Hinsichtlich des Grund und Bodens ist § 4 Abs 3a Z 4 EStG nicht anzuwenden. Der Grund und Boden stellt auch weiterhin im Betriebsvermögen Altvermögen dar, wodurch gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG zur Anwendung kommen kann.¹⁵³

5.2.3.3 Einlage von Grundstücken nach dem 31. März 2012

Für die Einlage von Grund und Boden nach dem 31. März 2012 gilt die Bewertungsregel gem § 6 Z 5 lit b EStG, wonach die Einlage mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen ist, es sei denn, der Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage ist niedriger. Dies kommt sowohl für die Einlage von Altvermögen als auch von Neuvermögen zur Anwendung. Gebäude und grundstücksgleiche Rechte sind, sofern sie zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, stets mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. War das Gebäude zum 31. März 2012 allerdings steuerverfangen, ist die Bewertungsregel gem lit b anzuwenden.

Bei Veräußerungen von nach dem 31. März 2012 eingelegten Grundstücken, welche sich zum 31. März 2012 noch innerhalb der Spekulationsfrist befanden, ist sowohl für Grund und Boden als auch für Gebäude der § 4 Abs 3a Z 4 EStG nicht anwendbar. Da die Einlage für Grund und Boden als auch für Gebäude mit den (fortgeschriebenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten ist. Die steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Veräußerung ist somit durch den Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung zu ermitteln.

¹⁵³ Vgl EStR 2000 Rz 783; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414); *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (63 f).

Wird nun ein Grundstück nach dem 31. März 2012 in einen Betrieb eingelegt und anschließend veräußert und war dieses zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen, so ist zwischen Grund und Boden und Gebäude zu differenzieren. Hinsichtlich des Gebäudes kommt § 4 Abs 3a Z 4 EStG zur Anwendung, da das Gebäude zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war und somit zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt wird. Das bedeutet, dass der Veräußerungsgewinn in zwei Stufen ermittelt wird. Die Wertsteigerung bis zur Einlage gilt als private Grundstücksveräußerung gem § 30 EStG. Hinsichtlich dieser stillen Reserven kann die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen ist. Die nach der Einlage entstandenen stillen Reserven sind nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln. Betreffend des Grund und Bodens kommt § 4 Abs 3a Z 4 EStG nicht zur Anwendung, da dieser nach dem 1. April 2012 eingelegt wurde und die Einlage mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ins Betriebsvermögen zu erfassen ist. Nachdem der Grund und Boden zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, ist dieser auch weiterhin im Betrieb als Altvermögen zu qualifizieren. Daher kann nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG die pauschale Gewinnermittlung angewendet werden. Das bedeutet, dass die Pauschalierung für alle künftigen Wertsteigerungen bis zur tatsächlichen Veräußerung angewendet werden kann.¹⁵⁴

5.3 Entnahmen

Unter einer Entnahme werden gem § 4 Abs 1 Satz 3 EStG alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten – zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter – verstanden. Eine Entnahme ist danach immer dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bzw andere Vorteile in seine Privatsphäre überführt. Das EStG versteht unter einer Entnahme nur die außerbetrieblich veranlassten Entnahmen.¹⁵⁵

5.3.1 Bewertung von Entnahmen

Entnahmen waren gem § 6 Z 4 EStG aF stets mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, unabhängig von Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dh allenfalls auch mit dem höheren Teilwert. Entnahmen von Grund und Boden vor dem 1. April 2012 waren steuerlich nur dann zu erfassen, wenn die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG erfolgte. Maßgebend für die Bewertung ist der Zeitpunkt der Entnahme und nicht etwa der

¹⁵⁴ Vgl EStR 2000 Rz 783; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414).

¹⁵⁵ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 192 f; *Doralt/Mayr in Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹⁴ (2010) § 6 Tz 327.

Bilanzstichtag. Wird ein Gebäude entnommen, dann ist der Fertigungsgrad im Zeitpunkt der Entnahme maßgeblich. Jede Minderung des Betriebsvermögens kürzt gleichzeitig den Gewinn. Soweit die Entnahme nicht betrieblich veranlasst ist, ist diese dem Ergebnis aus dem Betriebsvermögensvergleich wieder hinzuzurechnen. Die während der Betriebszugehörigkeit angesammelten stillen Reserven, die sich aus dem Unterschied zwischen Buchwert und Entnahmewert ergeben, wurden somit gewinnwirksam und damit steuerlich erfasst.¹⁵⁶

Entnahmen aus dem Betriebsvermögen sind grundsätzlich nach alter und neuer Rechtslage mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Durch das 1. StabG 2012 wurde allerdings eine wichtige Ausnahme von diesem Grundsatz eingeführt. Abweichend von der bisherigen Rechtslage ist die Entnahme nach dem 31. März 2012 von Grund und Boden gem § 6 Z 4 EStG grundsätzlich mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Der Buchwertansatz kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der Grund und Boden im Veräußerungsfall – Beurteilung im Zeitpunkt der Entnahme – dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegt, dh es darf keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegen (siehe Kapitel 7.3). Der Gesetzgeber macht im Gegensatz zur Einlage bei der Entnahme keinen Unterschied zwischen Altbestand und Neubestand. Nach den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 soll die Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen und die Überführung ins Privatvermögen keine unmittelbaren steuerlichen Folgen mehr auslösen. Dies ist dadurch gerechtfertigt, dass die Veräußerung von Grund und Boden unabhängig davon, ob er dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen angehört, nunmehr grundsätzlich dieselben steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht. Die Entnahme wird somit wie eine unentgeltliche Übertragung behandelt, da die stillen Reserven steuerverfangen bleiben. Wird der entnommene Grund und Boden in Folge veräußert, werden damit im Ergebnis die betrieblich zugewachsenen stillen Reserven als Einkünfte gem § 30 EStG erfasst.¹⁵⁷

Ist der besondere Steuersatz im Fall der Veräußerung des Grund und Bodens nicht anwendbar, ist auch der Grund und Boden mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Wird im Fall der Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes auf den entnommenen Grund und Boden anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% ein Antrag auf Regelbesteuerungsoption gestellt und somit der allgemeine Steuertarif angewendet,

¹⁵⁶ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 192 f; *Doralt/Mayr* in *Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹⁴ (2010) § 6 Tz 349; VwGH-Erkenntnis: VwGH 6.4.1994, 91/13/0211.

¹⁵⁷ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11 f; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 60 f.

erfolgt die Entnahme von Grund und Boden dennoch zum Buchwert.¹⁵⁸

Im Gegensatz zu Grund und Boden stellt die Entnahme von Gebäuden auch weiterhin grundsätzlich einen Realisierungsvorgang dar. Die Gebäudeentnahme erfolgt wie bisher zum Teilwert und die stillen Reserven – Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert und Buchwert – fallen grundsätzlich unter den besonderen Steuersatz von 25%. Der Gesetzgeber rechtfertigt die Unterscheidung dadurch, dass Gebäude im Betriebsvermögen einer intensiveren Nutzung und somit einem anderen Wertverzehr unterliegen als im Privatvermögen, beispielsweise durch außerordentliche Absetzung für Abnutzung oder Teilwertabschreibungen. Aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Gebäuden im Betriebsvermögen und Privatvermögen ist nach den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 eine klare Trennung im Falle des Übergangs von einer Vermögenssphäre in die andere erforderlich. Insbesondere ist im Falle von geltend gemachten außerordentlichen Wertminderungen eine spätere Wertaufholung im Betriebsergebnis zu erfassen.¹⁵⁹

Im Zuge des AbgÄG 2012 wurde in § 6 Z 4 EStG die Bewertung der Entnahme um eine Regelung erweitert: „Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“ Dies betrifft insbesondere die nachfolgende steuerwirksame private Veräußerung eines entnommenen Grundstücks oder dessen Wiedereinlage ins Betriebsvermögen.¹⁶⁰

5.3.2 Veräußerung nach Entnahme eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen

Bei der Veräußerung von Grundstücken, welche aus dem Betriebsvermögen entnommen werden, ist zwischen Gebäude und Grund und Boden zu unterscheiden. Daher wird in den nächsten beiden Unterkapiteln die steuerliche Behandlung von Veräußerungen nach einer Entnahme von Gebäuden und Grund und Boden erläutert.

5.3.2.1 Veräußerung nach Entnahme eines Gebäudes

Die Entnahme eines Gebäudes aus dem Betriebsvermögen erfolgt wie bisher gem § 6 Z 4 EStG zum Teilwert. Damit führt die Entnahme von Gebäuden weiterhin zur Realisierung der betrieblichen stillen Reserven im Gebäude. Die stillen Reserven ergeben sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert im Entnahmezeitpunkt und Buchwert und sind mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu erfassen. Dadurch wird der

¹⁵⁸ Vgl EStR 2000 Rz 2635.

¹⁵⁹ Vgl EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 12; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 61.

¹⁶⁰ Vgl EriRV 1960 BlgNR 24. GP, 21.

Wertanstieg des Gebäudes während der Zugehörigkeit zum Betrieb durch die Entnahmebesteuerung erfasst.¹⁶¹

Wird ein Gebäude nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen veräußert, ist der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung von Veräußerungserlös und Entnahmeteilwert (allenfalls vermindert um eine im außerbetrieblichen Bereich geltend gemachte Absetzung für Abnutzung zB bei Vermietung) gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln. Der Wertanstieg des Gebäudes während der Betriebszugehörigkeit wurde bereits durch die Entnahme besteuert und ist daher nicht mehr zu berücksichtigen.¹⁶²

In den EStR 2000 Rz 2635a wird auch der Fall behandelt, dass ein Gebäude vor dem 1. April 2012 im Betriebsvermögen eingelegt, nach dem 31. März 2012 wieder entnommen und später veräußert wird. Wurde vor dem 1. April 2012 ein nicht steuerverfanges Gebäude zum Teilwert in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 EStG oder § 4 Abs 1 EStG ermittelt wird, eingelegt, ist aufgrund der Einlage das Gebäude zum 31. März 2012 als steuerhängig zu qualifizieren. Dadurch liegt im Betriebsvermögen ein Neuvermögen vor und § 4 Abs 3a Z 4 EStG ist anzuwenden. Somit liegen für den Fall einer späteren Veräußerung für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG vor. Wird das Gebäude allerdings anschließend entnommen, kommt es lediglich zur Erfassung der im Betriebsvermögen angefallenen stillen Reserven des Gebäudes. Kommt es in weiterer Folge zu einer Veräußerung des entnommen Gebäudes, ergibt sich der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn zunächst durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Entnahmeteilwertes nach § 30 Abs 3 EStG. Zusätzlich sind aber auch die auf Grund des § 4 Abs 3a Z 4 EStG steuerhängigen stillen Reserven, die vor der Einlage entstanden sind, im Veräußerungszeitpunkt zu erfassen. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs 4 EStG anwendbar, da das Gebäude ohne Einlage zum 31. März 2012 nicht steuerverfange gewesen wäre. Allerdings ist für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen.¹⁶³

Wurde vor dem 1. April 2012 ein steuerverfanges Gebäude zum Teilwert in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 EStG oder § 4 Abs 1 EStG ermittelt wird, eingelegt, ist aufgrund der Einlage das Gebäude zum 31. März 2012 als steuerhängig zu qualifizieren. Wird das

¹⁶¹ Vgl *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (66); BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1159).

¹⁶² Vgl *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (66); BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1159).

¹⁶³ Vgl EStR 2000 Rz 2635a; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414).

Gebäude anschließend entnommen, kommt es lediglich zur Erfassung der im Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven des Gebäudes. Im Fall einer späteren Veräußerung des entnommenen Gebäudes sind die nach der Entnahme entstandenen stillen Reserven steuerpflichtig. Allerdings sind auch die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven des Gebäudes als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG zu erfassen, wobei allerdings – weil es sich um Neuvermögen handelt – die Einkünfte gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln sind und die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs 4 EStG nicht in Betracht kommt.¹⁶⁴

5.3.2.2 Veräußerung nach Entnahme eines Grund und Bodens

Die Entnahme nach dem 31. März 2012 von Grund und Boden erfolgt gem § 6 Z 4 EStG grundsätzlich zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, soweit Grund und Boden im Fall einer Veräußerung dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegt. Damit führt die Entnahme von Grund und Boden zu keiner Gewinnrealisierung.¹⁶⁵

Wurde Grund und Boden nach dem 31. März 2012 zum Buchwert aus dem Betriebsvermögen entnommen und anschließend veräußert, unterliegt die Veräußerung den Bestimmungen des § 30 EStG und nicht mehr jenen des § 4 Abs 3a EStG, da der Verkauf aus dem Privatvermögen erfolgt. Insoweit der Grund und Boden zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, kann gem § 30 Abs 4 EStG der gesamte Veräußerungsgewinn, ausgehend vom Veräußerungserlös, pauschal ermittelt werden. Da die Entnahme aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen zu keiner Gewinnrealisierung geführt hat, ist damit auch die Wertsteigerung im Betrieb mitabgedeckt. Darunter fallen einerseits der nach dem 31. März 2012 in einen Betrieb eingelegte und wieder entnommene Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war. Andererseits fällt unter § 30 Abs 4 EStG auch der vor dem 31. März 2012 in einen § 5 EStG-Betrieb eingelegte und wieder entnommene Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen war. War der Grund und Boden hingegen zum 1. April 2012 Bestandteil des Betriebsvermögens eines § 5-Ermittlers, dann ist auch die Veräußerung des Grund und Bodens nach Entnahme als private Grundstücksveräußerung steuerpflichtig, ohne die Pauschalbesteuerung anwenden zu können.¹⁶⁶

Auch bei der Einlage von Grund und Boden ist festzuhalten, dass die Besteuerung der vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven nur im Veräußerungsfall zum Tragen kommt.

¹⁶⁴ Vgl EStR 2000 Rz 783.

¹⁶⁵ Vgl *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (66).

¹⁶⁶ Vgl *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (66); BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1159).

Wurde etwa vor dem 1. April 2012 ein nicht steuerverfanger Grund und Boden zum Teilwert in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt wird eingelegt, war dieser trotz der Einlage zum 31. März 2012 als nicht steuerverfanger zu qualifizieren. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt grundsätzlich zum Buchwert, somit führt die Entnahme zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen. Kommt es in weiterer Folge zu einer Veräußerung des entnommen Grund und Bodens, kann die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG angewendet werden, weil Grund und Boden trotz der Einlage in den Betrieb zum 31. März 2012 nicht steuerverfanger war und dadurch durchgehend Altvermögen darstellt. Der Veräußerungsgewinn ist daher auf Basis des auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungserlöses zu ermitteln.¹⁶⁷

Wurde vor dem 1. April 2012 ein steuerhängiger Grund und Boden zum Teilwert in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt wird, eingelegt, dann ist der Grund und Boden zum 31. März 2012 unabhängig von der Einlage aufgrund der Fristen des § 30 EStG aF steuerverfanger. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt grundsätzlich zum Buchwert, somit führt die Entnahme zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen. Kommt es in weiterer Folge zu einer Veräußerung des entnommen Grund und Bodens, ist zunächst die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert steuerpflichtig. Die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven des Grund und Bodens sind ebenfalls als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG zu erfassen, wobei die Einkünfte gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln sind, da es sich um Neuvermögen handelt.¹⁶⁸

Wurde Grund und Boden mit bereits abgelaufener Spekulationsfrist vor dem 1. April 2012 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt wird, zum Teilwert eingelegt, führt dies dazu, dass Grund und Boden zum 31. März 2012 steuerverfanger ist. Kommt es nach dem 31. März 2012 zu einer Entnahme des Grund und Bodens, sind die stillen Reserven auf Grund der Entnahme zum Buchwert nicht zu versteuern. Wird der Grund und Boden in weiterer Folge veräußert, ist in diesem Fall der Unterschiedsbetrag von Veräußerungserlös und Buchwert als Einkünfte nach § 30 EStG zu versteuern. Die Einkünfte sind gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln, da der Grund und Boden im Betriebsvermögen steuerhängig war. Darüber hinaus sind auch die stillen Reserven, die vor der Einlage in den Betrieb entstanden sind, zu erfassen. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs 4 EStG anwendbar, da diese stillen Reserven ohne Einlage in das Betriebsvermögen zum 31. März 2012 nicht steuerverfanger gewesen wären. Allerdings tritt für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im

¹⁶⁷ Vgl EStR 2000 Rz 2635a; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414).

¹⁶⁸ Vgl EStR 2000 Rz 783.

Zeitpunkt der Einlage.¹⁶⁹

Wurde vor dem 1. April 2012 ein nach § 30 EStG aF spekulationsverfangener Grund und Boden in einen § 5 EStG-Betrieb zum Teilwert eingelegt, führt dies dazu, dass der Grund und Boden auch im Betriebsvermögen steuerverfangen ist. Wird der Grund und Boden nach dem 31. März 2012 aus dem Betriebsvermögen wieder entnommen, sind die stillen Reserven auf Grund der Entnahme zu Buchwerten nicht zu versteuern. Wird der Grund und Boden in weiterer Folge veräußert, ist in diesem Fall der Unterschiedsbetrag von Veräußerungserlös und Buchwert als Einkünfte nach § 30 EStG zu versteuern. Die Einkünfte sind gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln, da der Grund und Boden im Betriebsvermögen steuerhängig war. Zudem sind die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven als private Grundstücksveräußerung gem § 30 EStG zu erfassen, wobei die Einkünfte ebenfalls gem § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln sind, da es sich um Neuvermögen handelt.

Die Entnahme von Grund und Boden zum Buchwert ist allerdings nur dann möglich, wenn im Fall der Veräußerung des zu entnehmenden Grund und Bodens – beurteilt im Zeitpunkt der Entnahme – keine Ausnahmen vom besonderen Steuersatz vorliegen. Erfolgt die Entnahme daher zum Teilwert, so ist die Wertsteigerung des Grund und Bodens während der Zugehörigkeit zum Betrieb bereits im Zeitpunkt der Entnahme nach dem Einkommensteuertarif zu besteuern. Wird Grund und Boden nach der Entnahme aus dem Betriebsvermögen veräußert, ist der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung von Veräußerungserlös und des Entnahmeteilwert nach § 30 Abs 3 EStG zu ermitteln.

5.4 Betriebsaufgabe

Eine Betriebsaufgabe liegt dann vor, wenn ein Betrieb aufgelöst wird und die betriebliche Einheit in der Form zerschlagen wird, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört. Die Aufgabe des Betriebs ist daher immer dann anzunehmen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit entweder an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden oder in das Privatvermögen übernommen werden. Zudem ist auch eine Mischung dieser Vorgänge denkbar, das heißt, dass einzelne Wirtschaftsgüter der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Dritte übergehen und einzelne Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers übertragen werden. Die Betriebsaufgabe setzt somit die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit voraus. Im Fall einer Fortsetzung in vermindertem Ausmaß liegt keine Betriebsaufgabe vor, sondern eine Betriebseinschränkung. Es müssen daher alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens

¹⁶⁹ Vgl EStR 2000 Rz 783.

entweder veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden.¹⁷⁰

Das Erfordernis eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs setzt die Zusammenballung der Aufgabehandlungen während eines verhältnismäßig kurzen Zeitraumes voraus. Für die Annahme eines einheitlichen Vorgangs muss jedenfalls ein durchgängiges planmäßiges und zügiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen. Als Höchstdauer für die Betriebsaufgabe sieht die Verwaltungspraxis bei Umlaufvermögen einen Zeitraum von etwa drei Monaten vor, bei Anlagevermögen kann aber auch noch bei längeren Zeiträumen ein einheitlicher Vorgang anzunehmen sein. Der VwGH bejaht eine Betriebsaufgabe, wenn das Anlagevermögen bis zu fünf Monate nach Veräußerung des Warenlagers veräußert wird, ebenso wenn ein Unternehmer zuerst seinen Betrieb ohne das Betriebsgrundstück und acht Monate später das Grundstück veräußert. Keine Betriebsaufgabe liegt allerdings vor, wenn sich die Abwicklung des Betriebs über einen längeren Zeitraum hinzieht. Es ist in diesem Fall aufgrund der fehlenden Einheitlichkeit des Vorgangs von einer Liquidation auszugehen. Eine begünstigte Liquidation des Betriebs liegt beispielsweise bei einer Veräußerung des Anlage- und Umlaufvermögens innerhalb von elf Monaten vor.¹⁷¹

Die Betriebsaufgabe beginnt mit dem Setzen objektiv erkennbarer Aufgabehandlungen, wie zB dem Beginn des Warenabverkaufs zu reduzierten Preisen, dem Einstellen des Warenverkaufes, der entgeltlichen Aufgabe der Mietrechte, der Veräußerung oder Überführung von wesentlichen Anlagegütern ins Privatvermögen und der Einstellung derwerbenden Tätigkeit. Das Fassen des Aufgabebeschlusses und der Vorbereitungshandlungen, wie zB Aufnahme von Verkaufsverhandlungen, die Auftragserteilung sowie die Erstattung eines Bewertungsgutachtens, die Veräußerung von überaltetem und unbrauchbarem Anlagevermögen und das Unterlassen von Warenbestellungen mit längerer Lieferzeit lösen hingegen noch nicht den Aufgabezeitraum aus. Der Aufgabezeitraum endet mit dem Abschluss der Veräußerung bzw Überführung der wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen.¹⁷²

Die Aufgabe von Teilbetrieben liegt vor, wenn alle wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebs in einem einheitlichen Vorgang entweder ins Privatvermögen übernommen oder an mehrere Dritte veräußert werden oder wenn diese beiden Möglichkeiten kombiniert werden. Somit ist die Aufgabe eines Teilbetriebes der Aufgabe des Betriebes gleichgestellt (§ 24 Abs 1 Z 2

¹⁷⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5631; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 32; *Doralt*, Einkommensteuergesetz II¹⁰ (2006) § 24 Tz 122.

¹⁷¹ Vgl EStR 2000 Rz 5632; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 33; *Doralt*, Einkommensteuergesetz II¹⁰ (2006) § 24 Tz 129; VwGH-Erkenntnis: VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH-Erkenntnis: VwGH 19.9.1995, 91/14/0222.

¹⁷² Vgl EStR 2000 Rz 5633; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 33; VwGH-Erkenntnis: VwGH 23.5.1990, 89/13/0193.

EStG). Werden Wirtschaftsgüter des aufgegebenen Teilbetriebs in das Betriebsvermögen des Restbetriebs überführt, dann darf es sich dabei nur um Wirtschaftsgüter handeln, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören. Werden hingegen Wirtschaftsgüter der wesentlichen Betriebsgrundlage in den Restbetrieb überführt, liegt keine Teilbetriebsaufgabe vor. Werden lediglich die Produktionsmittel verändert, die Erzeugnisse und Abnehmer bleiben aber die gleichen, dann fehlt die Voraussetzung der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit als Voraussetzung der Teilbetriebsaufgabe.¹⁷³

Eine Aufgabe eines Mitunternehmeranteils liegt dann vor, wenn die Mitunternehmerschaft den Betrieb bzw Teilbetrieb als Ganzes aufgibt. Dies gilt auch, wenn der gesamte Anteil veräußert oder verschenkt wird und Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu zählen sind, zurückbehalten und ins Privatvermögen des Gesellschafters übernommen werden. Auch die Zerschlagung oder das sonstige Enden einer Mitunternehmerschaft ohne ausdrückliche Handlungen der Mitunternehmer kann den Aufgabetatbestand erfüllen. Nach Ansicht des VwGH stellt die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens im Zusammenhang mit der Beendigung der Mitunternehmerschaft stets einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang dar. Daher ist die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an einen Gesellschafter im Zuge der Aufgabe als Entnahme mit dem gemeinen Wert und nicht als Veräußerungsvorgang zu werten.¹⁷⁴

5.4.1 Ermittlung des Veräußerungs- und Aufgabegewinns

Werden nach § 24 Abs 3 EStG die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so ist als Veräußerungserlös die Summe der erzielten Veräußerungspreise anzusetzen. Soweit die Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden, ist der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen als Veräußerungspreis anzusetzen. Grund und Boden ist gem § 24 Abs 3 iVm § 6 Z 4 EStG mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Somit soll klargestellt werden, dass eine betriebsaufgabebedingte Entnahme von Grund und Boden nicht anders als die Entnahme von Grund und Boden bei aufrechter Betrieb behandelt wird. Diese Regelung wurde durch das AbgÄG 2012 eingeführt und gilt ab 1. April 2012.¹⁷⁵

¹⁷³ Vgl EStR 2000 Rz 5654 f; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 34; *Doralt*, Einkommensteuergesetz II¹⁰ (2006) § 24 Tz 139; VwGH-Erkenntnis: VwGH 3.11.1992, 89/14/0098.

¹⁷⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6006 f; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 35; *Doralt*, Einkommensteuergesetz II¹⁰ (2006) § 24 Tz 140; VwGH-Erkenntnis: VwGH 19.6.2002, 99/15/0115.

¹⁷⁵ Vgl ERI 1960 BlgNR 24. GP, 28; EStR 2000 Rz 5662; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 79.

Werden zum Anlagevermögen gehörende Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufgabe veräußert oder entnommen, sind diese bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG nicht zu erfassen, sofern der auf die Grundstücke entfallende anteilige Veräußerungsgewinn mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG besteuert wird. Für den Fall, dass der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, sind die Veräußerungsgewinne weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch bei Einkommen zu berücksichtigen. Sie sind gesondert nach den Regeln des § 4 Abs 3a EStG zu ermitteln und mit dem besonderen Steuersatz zu besteuern. Dies bedeutet, dass die im Zuge der Betriebsveräußerung bzw -aufgabe anfallenden Grundstücksgewinne nicht Teil des Veräußerungsgewinns nach § 24 EStG sind. Vom Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG können nur Einkünfte erfasst werden, die im Rahmen der Veranlagung zu erfassen sind.¹⁷⁶

Werden die im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so ist vom Veräußerungserlös, welcher auf die Grundstücke entfällt, der Buchwert abzuziehen. Zudem sind gem § 4 Abs 3a Z 2 EStG die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoEST gem § 30c EStG sowie allfällige anlässlich der Veräußerung entstandene Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Zusätzlich kann gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG ein Inflationsabschlag für den auf Grund und Boden entfallenen Veräußerungsgewinn berücksichtigt werden. Der Inflationsabschlag ist allerdings nicht auf Gebäude und grundstücksgleiche Recht anwendbar. Der gesondert ermittelte Veräußerungsgewinn für Grundstücke ist grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern.¹⁷⁷

Wird hingegen im Rahmen der Betriebsaufgabe Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, veräußert, kann gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG der Gewinn pauschal ermittelt werden. In diesem Fall ist der Veräußerungserlös, welcher auf Grund und Boden entfällt, um die pauschalen Anschaffungskosten gem § 30 Abs 4 EStG zu vermindern und der Unterschiedsbetrag zum besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG zu versteuern (siehe Kapitel 4.3.2 und 4.3.3).¹⁷⁸

Wird von der Regelbesteuerungsoption gem § 30a Abs 2 EStG Gebrauch gemacht, sind auch Grundstücksgewinne Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSd § 24 EStG und demnach zum Tarif gem § 33 EStG zu versteuern. Allerdings gilt auch in diesem Fall das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von

¹⁷⁶ Vgl EStR 2000 Rz 5659; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (416).

¹⁷⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5659.

¹⁷⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5659b.

Grundstücken. Die Regelbesteuerungsoption kann auch bei pauschaler Gewinnermittlung iSd § 30 Abs 4 EStG für Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, angewendet werden. In diesem Fall sind für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns an Stelle der Buchwerte die pauschalen Anschaffungskosten anzusetzen.¹⁷⁹

Wird im Zuge einer Betriebsveräußerung Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen entnommen, ist nach § 24 Abs 3 iVm § 6 Z 4 EStG der Buchwert als Entnahmewert heranzuziehen, wenn der entnommene Grund und Boden dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegt. Auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption ist der Entnahmewert mit dem Buchwert anzusetzen.¹⁸⁰

5.4.2 Begünstigungen des Veräußerungsgewinnes

Für den Veräußerungsgewinn bzw Aufgabegewinn eines Betriebes stehen gem § 24 EStG einkommensteuerlich folgende Begünstigungen zu: Einerseits kann es zu einer Ermäßigung der Progression durch Verteilung der stillen Reserven über drei Jahre kommen und andererseits besteht unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, dass sich der Steuersatz für den Veräußerungsgewinn bzw Aufgabegewinn auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes ermäßigt. Für dann Fall, dass diese beiden Begünstigungen nicht zur Anwendung kommen, kann alternativ ein Freibetrag in Höhe von EUR 7.300,- geltend gemacht werden. Darüber hinaus wird in § 24 Abs 6 EStG die Steuerbefreiung für das auch als Hauptwohnsitz genutzte Betriebsgebäude geregelt.¹⁸¹

5.4.2.1 Hälftesteuersatz

Nach § 37 Abs 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte gem § 37 Abs 5 EStG auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Demnach zählen zu den außerordentlichen Einkünften nur Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist oder wegen einer körperlich oder geistigen Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Der Hälftesteuersatz setzt voraus, dass der Veräußerungsgewinn gem § 37 Abs 7 EStG in nur einem Veranlagungsjahr entsteht. Dh bei der Veräußerung

¹⁷⁹ Vgl EStR 2000 Rz 5659d.

¹⁸⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5659a f.

¹⁸¹ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 582.

gegen Rente steht der Hälftesteuersatz nicht zu.¹⁸²

Wie bereits erläutert, ist der anteilige Veräußerungsgewinn von Grundstücken im Zuge einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe nicht Teil des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG, sofern der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist. Diese Gewinne stellen daher auch keine außerordentlichen Einkünfte iSd § 37 Abs 5 EStG dar. Daher ist die Begünstigung gem § 37 Abs 5 EStG für Grundstücke, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, nicht anwendbar.¹⁸³

Wird die Regelbesteuerungsoption in Anspruch genommen, wird auch der auf die Grundstücke des Betriebsvermögens entfallende Veräußerungsgewinn als Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG und somit auch von den außerordentlichen Einkünften gem § 37 Abs 5 EStG erfasst. Der Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG ist auch auf pauschal ermittelte Grundstücksgewinne anwendbar, wenn der Steuerpflichtige zur Regelbesteuerung optiert hat.¹⁸⁴

5.4.2.2 Verteilungsbegünstigung

Sind seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen, dann kann der Veräußerungsgewinn gem § 37 Abs 2 Z 1 EStG auf Antrag beginnend mit dem Jahr der Veräußerung auf drei Jahre verteilt werden. Nach § 37 Abs 7 EStG steht die Verteilungsbegünstigung nicht zu, wenn der Veräußerungsgewinn nicht in einem Veranlagungsjahr entsteht. Mit anderen Worten, steht die Verteilungsbegünstigung bei der Veräußerung gegen Rente nicht zu.¹⁸⁵

Zu beachten ist wiederum, dass die Verteilungsbegünstigung für Grundstücke, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, nicht gilt. Sind aufgrund einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption Grundstücksgewinne Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns iSd § 24 EStG, ist die Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 Z 1 EStG auch auf nach § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelte Grundstücksgewinne anwendbar.¹⁸⁶

¹⁸² Vgl EStR 2000 Rz 7310; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 583.

¹⁸³ Vgl EStR 2000 Rz 7310a; *Petschnigg*, Die Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2013, SWK 2013, 906 (917).

¹⁸⁴ Vgl EStR 2000 Rz 7310b; *Petschnigg*, Die Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2013, SWK 2013, 906 (917).

¹⁸⁵ Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 585.

¹⁸⁶ Vgl *Petschnigg*, Die Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2013, SWK 2013, 906 (917).

5.4.2.3 Freibetrag

Fällt die Veräußerung nicht unter den Hälftesteuersatz und wird auch von der Verteilungsbegünstigung nicht Gebrauch gemacht, dann ist nach § 24 Abs 4 EStG der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er den Betrag von EUR 7.300,- bei Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebes übersteigt. Bei der Veräußerung sowie Aufgabe eines Teilbetriebes steht jener Anteil von EUR 7.300,- zu, der dem Anteil des Teilbetriebes am gesamten Betriebsvermögen entspricht. Bei der Veräußerung und Aufgabe eines Mitunternehmeranteiles ergibt sich der entsprechende Anteil aus dem Verhältnis der vertraglichen Kapitalbeteiligung.¹⁸⁷

Auch hier ist zu beachten, dass der Veräußerungsgewinn von Grundstücken im Zuge einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, nicht Teil des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG ist. Aus diesem Grund ist der Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG bei Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, nicht zu berücksichtigen. Es kommt allerdings auch zu keiner anteiligen Kürzung des Freibetrags hinsichtlich der Berücksichtigung beim Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG. Für den Fall, dass der Steuerpflichtige zur Regelbesteuerung optiert, ist der Veräußerungsgewinn Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns iSd § 24 EStG und der Freibetrag ist vom Gesamtgewinn inkl Grundstücksveräußerungsgewinn abzuziehen.¹⁸⁸

5.4.2.4 Steuerbefreiung für den Hauptwohnsitz

Nach § 24 Abs 6 EStG unterbleibt in bestimmten Fällen der Betriebsaufgabe und unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die Besteuerung der stillen Reserven von zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude (Gebäudeteilen). Die Voraussetzungen sind, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:

- Tod des Steuerpflichtigen, wenn dadurch die Betriebsaufgabe veranlasst wird,
- Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen,
- Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5691; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 583.

¹⁸⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5691a.

¹⁸⁹ Vgl EStR 2000 Rz 5698; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 124.

Ein zum Betriebsvermögen gehörendes Gebäude, das dem Steuerpflichtigen zugleich als Hauptwohnsitz dient, kann im Zuge einer Betriebsaufgabe praktisch nicht bzw nicht ohne Aufgabe seines Hauptwohnsitzes veräußert werden. Der Steuerpflichtige verfügt folglich über keine ausreichenden finanziellen Mittel, um die anfallende Einkommensteuer aufgrund der Überführung ins Privatvermögen zu begleichen. Der Gesetzgeber verzichtet daher unter bestimmten Voraussetzungen auf die steuerliche Erfassung der stillen Reserven.¹⁹⁰

Die Begünstigung gilt nur im Rahmen einer Betriebsaufgabe, nicht jedoch im Rahmen einer Betriebsveräußerung. Nach Ansicht des VwGH fließen bei Veräußerung eines gesamten Betriebes idR mehr Mittel zu als im Rahmen einer Betriebsaufgabe, so dass der Veräußerer weniger schutzwürdig erscheint. § 24 Abs 6 EStG ist nur bei Aufgabe des gesamten Betriebes anwendbar, bei einer Teilbetriebsaufgabe kommt die Begünstigung nicht zur Anwendung.¹⁹¹

Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur stille Reserven aus der Übernahme von Gebäuden oder Gebäudeteilen ins Privatvermögen von § 24 Abs 6 EStG umfasst. Bis zum 31. März 2012 waren stille Reserven aus der Überführung von Grund und Boden ins Privatvermögen nach der Rechtsprechung ebenfalls von der Norm umfasst. Nach Inkrafttreten des 1. StabG 2012 mit 1. April 2012 ist davon auszugehen, dass Grund und Boden von § 24 Abs 6 EStG nicht erfasst ist, da aufgrund der Neuregelung klar zwischen Grund und Boden und Gebäude differenziert wird und § 24 Abs 6 EStG lediglich von Gebäuden und Gebäudeteilen spricht. Ab dem 1. April 2012 ist Grund und Boden bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen gem § 24 Abs 3 EStG grundsätzlich mit dem Buchwert zu bewerten, wodurch es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven kommt.¹⁹² Das Gebäude als Einheit wird durch bautechnische Kriterien festgelegt. Danach ist zu beurteilen, ob ein oder zwei Gebäude vorliegen. Sollte sich der Hauptwohnsitz auf mehr als ein Gebäude erstrecken, ist nur jenes von der Begünstigung umfasst, das im Verhältnis zum anderen überwiegend für Wohnzwecke des Steuerpflichtigen verwendet wird.¹⁹³

Wie bereits zu Beginn erläutert, muss das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein. Ob das Gebäude als Hauptwohnsitz nach Betriebsaufgabe weitergenutzt wird, ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht gefordert. Liegen mehrere Wohnsitze vor, so gilt als Hauptwohnsitz derjenige, an dem der

¹⁹⁰ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 121.

¹⁹¹ Vgl EStR 2000 Rz 5705; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 123; VwGH-Erkenntnis: VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178.

¹⁹² Vgl EStR 2000 Rz 5699; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 125; VwGH-Erkenntnis: VwGH 25.11.2009, 2008/15/0135.

¹⁹³ Vgl EStR 2000 Rz 5699a; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 125.

Steuerpflichtige seine Wohnbedürfnisse regelmäßig und laufend befriedigt und zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.¹⁹⁴

Bei Erfüllung aller Voraussetzungen bleiben die stillen Reserven der entnommenen Gebäude bzw Gebäudeteile über Antrag steuerfrei. Die Steuerfreiheit bleibt nachhaltig erhalten, sofern der Steuerpflichtige oder sein unentgeltlicher Rechtsnachfolger innerhalb von fünf Jahren (60 Monaten) nach der Betriebsaufgabe das Gebäude nicht veräußert. Die Vermietung des Gebäudes, die entgeltliche und unentgeltliche Überlassung für betriebliche Zwecke, die unentgeltliche Übertragung des Gebäudes sowie eine Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung sind ab der Veranlagung 2005 unschädlich.¹⁹⁵

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Dies führt beim Steuerpflichtigen im Wege der Abänderung des Bescheids des Aufgabebjahrs zur Erfassung der stillen Reserven und zu deren Versteuerung als Aufgabegewinn, allerdings höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.¹⁹⁶

5.4.2.4.1 Betriebsaufgabe vor dem 31. März 2012

Wurde ein Gebäude bzw Gebäudeteil innerhalb von fünf Jahren nach Betriebsaufgabe veräußert, dann sind die Einkünfte der Nachversteuerung gem § 295a BAO als rückwirkendes Ereignis im Aufgabebjahr anzusetzen. Die Einstufung der Veräußerung als rückwirkendes Ereignis bewirkt, dass die nachzuerfassenden stillen Reserven hinsichtlich der möglichen Begünstigungen – Hälftesteuersatz, Verteilungsbegünstigung und Freibetrag – das Schicksal des Aufgabegewinnes teilen. Nach Ansicht des BMF kann der Hälftesteuersatz des § 37 Abs 5 EStG nur dann angewendet werden, wenn auch für den restlichen Aufgabegewinn die Voraussetzungen nach § 37 Abs 5 EStG vorgelegen sind. Wurde für den restlichen Aufgabegewinn die Dreijahresverteilung nach § 37 Abs 2 Z 1 EStG gewählt, kann der nachzuversteuernde Betrag in die Dreijahresverteilung eingebunden oder das Wahlrecht für den gesamten Aufgabegewinn neu ausgeübt werden. Die Nachversteuerung der stillen Reserven erfolgt zum Tarif des Jahres der Betriebsaufgabe.¹⁹⁷ Wird das Gebäude bzw werden die Gebäudeteile nach Ablauf der Fünfjahresfrist veräußert,

¹⁹⁴ Vgl EStR 2000 Rz 5708; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 128.

¹⁹⁵ Vgl EStR 2000 Rz 5710 f; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 132.

¹⁹⁶ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 133.

¹⁹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5714 f; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 133.

sind die Veräußerungen vor dem 1. April 2012 nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 30 EStG aF als Spekulationseinkünfte zu erfassen.

Erfolgt die Veräußerung nach dem 31. März 2012, liegen im Privatvermögen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Entnahmewert vor, sofern nicht eine Befreiung gem § 30 Abs 2 EStG greift. Im Falle der Betriebsaufgabe vor dem 31. März 2012 kann es dazu kommen, dass das nunmehr im Privatvermögen befindliche Gebäude zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war. Daher ist im Falle der späteren Veräußerung die pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 EStG anzuwenden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Veräußerung innerhalb oder außerhalb der fünfjährigen Nachversteuerungsfrist erfolgt. Zudem sind im Falle der Nachversteuerung nach § 24 Abs 6 EStG die stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu berücksichtigen. Übersteigt der Aufgabewert des Gebäudes die pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG, können die pauschal ermittelten Einkünfte nicht um diesen Differenzbetrag gekürzt werden. Eine Doppelerfassung von stillen Reserven kann allerdings durch eine Einkünfteermittlung nach den allgemeinen Grundsätzen vermieden werden. Dies gilt auch für den Fall, dass die Veräußerung außerhalb der fünfjährigen Nachversteuerungsfrist erfolgt.¹⁹⁸

5.4.2.4.2 Betriebsaufgabe nach dem 31. März 2012

Wird das Gebäude innerhalb der Fünfjahresfrist veräußert, kommt es zur rückwirkenden Erfassung der im Rahmen der Betriebsaufgabe steuerfrei gebliebenen stillen Reserven. Sofern der Steuerpflichtige nicht gem § 30a Abs 2 EStG zur Regelbesteuerung optiert hat, erfolgt die Nachversteuerung der stillen Reserven mit dem besonderen Steuersatz von 25%. Daneben liegen in Höhe der Differenz zwischen Veräußerungserlös und gemeinem Wert im Aufgabezeitpunkt (allenfalls vermindert um eine im außerbetrieblichen Bereich geltend gemacht Absetzung für Abnutzung zB bei Vermietung) Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor. Wurde das Gebäude zwischenzeitlich zur Erzielung von Einkünften genutzt, so ist der Entnahmewert gem § 30 Abs 3 EStG zu adaptieren.¹⁹⁹

Wird das Gebäude nach Ablauf der Fünfjahresfrist veräußert, liegen ausschließlich Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor. Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und gemeinem Wert inklusive der nunmehr un versteuerten stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen.²⁰⁰ Auch in diesem Fall ist der Entnahmewert zu adaptieren, wenn das Gebäude zwischenzeitlich zur Erzielung von

¹⁹⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5714b; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 133.

¹⁹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 5714; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 133a.

²⁰⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5714a.

Einkünften genutzt wurde. Die anlässlich der Betriebsaufgabe nicht erfassten stillen Reserven bleiben nachhaltig unbesteuert, da es außerhalb der Fünfjahresfrist zu keiner Nacherfassung der stillen Reserven kommt. War das Gebäude zum 31. März 2012 nicht steuerhängig, kann die Grundstücksveräußerung auch pauschal ermittelt werden.²⁰¹

²⁰¹ Vgl. *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 133a.

6 Wechsel der Gewinnermittlung

Vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 waren an die Veräußerung von Grund und Boden je nach Gewinnermittlungsart unterschiedliche steuerliche Folgen geknüpft. Folglich kam es auch bei einem Übergang auf eine andere Gewinnermittlungsart zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen, welche in § 4 Abs 10 Z 3 EStG aF normiert waren. Da es allerdings ab 1. April 2012 zu einer Angleichung aller Gewinnermittlungsarten in Bezug auf Grund und Boden gekommen ist, hat der Wechsel der Gewinnermittlung keine steuerlichen Auswirkungen und § 4 Abs 10 Z 3 EStG aF wurde gestrichen. § 4 Abs 10 Z 3 EStG aF ist letztmalig auf den Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1. April 2012 anzuwenden. Zum 31. März 2012 bestehende Rücklagen oder steuerfreie Beträge iSd § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG aF sind im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen oder im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes insoweit gem § 30a EStG zu versteuern, als die stillen Reserven in diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind (§ 124b Z 212 EStG).

6.1 Wechsel der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder 3 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG

Da vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 die steuerliche Behandlung von Grund und Boden von der Gewinnermittlungsart abhängig war, kam es auch beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen. Nach § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG aF war bei Übergang auf die Gewinnermittlung gem § 5 EStG Grund und Boden stets steuerneutral auf den höheren Teilwert im Zeitpunkt des Übergangs aufzuwerten bzw auf den niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt des Übergangs abzuwerten.²⁰²

Aufgrund der nach neuer Rechtslage bestehenden Gleichbehandlung aller Gewinnermittlungsarten in Bezug auf Grund und Boden sind die Auf- und Abwertungsbeträge beim Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG ab 1. April 2012 nicht mehr erforderlich und § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG aF wurde daher gestrichen. Durch das 1. StabG 2012 sind nunmehr gem § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG bereits vor dem 1. April 2012 vorgenommene Auf- oder Abwertungsbeträge im Fall der Veräußerung von Grundstücken nach dem 1. April 2012 gewinnerhöhend oder gewinnermindernd anzusetzen, wobei zwischen der Wertsteigerung des Grund und Bodens bis zum Wechsel der Gewinnermittlung und der Wertsteigerung ab dem Wechsel der Gewinnermittlung zu unterscheiden ist, sofern der Grund und Boden zum 31. März 2012 ohne Wechsel der Gewinnermittlung nicht steuerverfangen gewesen wäre. Dementsprechend erfolgt bei der Veräußerung des Grund

²⁰² Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) Tz 254.

und Bodens nach dem 1. April 2012 eine gespaltene Gewinnermittlung.²⁰³

Wertsteigerungen ab dem Wechsel eines § 4 EStG-Ermittlers zur Gewinnermittlung gem § 5 EStG erfolgen nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen. Der besondere Steuersatz in Höhe von 25% ist anzuwenden und der 2%-ige Inflationsabschlag ist zu berücksichtigen. Durch das AbgÄG 2012 wurde eingefügt, dass Wertsteigerungen des Grund und Bodens bis zum Wechsel der Gewinnermittlung, sofern zum 31. März 2013 die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, auch pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden können, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung tritt. Auch in diesem Fall ist der besondere Steuersatz in Höhe von 25% anzuwenden. Allerdings kommt im Rahmen der pauschalen Veräußerungsgewinnermittlung der Inflationsabschlag nicht zur Anwendung (siehe Kapitel 4.3.5).²⁰⁴ *Beiser* kritisiert die erfolgswirksame Erfassung des Auf- oder Abwertungsbetrages im Veräußerungsfall, da es einen rückwirkenden Eingriff in das Vertrauen auf eine ertragssteuerneutrale Aufwertung nach § 4 Abs 10 Abs 3 lit a EStG aF darstellt und dieser sachlich (Art 7 B-VG) nicht zu rechtfertigen sei.²⁰⁵

Für Steuerpflichtige, die Grund und Boden erst nach dem 31. März 2002 bzw im Fall der fünfzehnjährigen Spekulationsfrist nach dem 31. März 1997 angeschafft haben, wäre eine pauschale Gewinnermittlung für die Zeit bis zum Wechsel der Gewinnermittlung nicht möglich gewesen, da der Grund und Boden zum 31. März 2012 auch ohne Wechsel der Gewinnermittlung steuerpflichtig gewesen wäre. In diesem Fall kommt es zu keiner gespaltenen Gewinnermittlung und der Veräußerungsgewinn ist zur Gänze nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln.²⁰⁶

6.2 Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder 3 EStG

Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG auf eine der beiden anderen Gewinnermittlungsarten waren gem § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG aF vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 die stillen Reserven aus Grund und Boden zu erfassen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen konnten die stillen Reserven des Grund und Bodens zunächst einer un versteuerten Rücklage – bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG einem steuerfreien

²⁰³ Vgl *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42; *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (64); ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (580).

²⁰⁴ Vgl *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42; *Huber*, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (64).

²⁰⁵ Vgl *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012¹, SWK-Spezial 2013, Rz 52.

²⁰⁶ Vgl *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42 (43).

Betrag – zugeführt werden. Die unversteuerte Rücklage war im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen bzw im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe insoweit zu versteuern, als die stille Reserve in diesem Zeitpunkt noch vorhanden war.²⁰⁷

Im Falle des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen nach dem 31. März 2012, sind die stillen Reserven des Grund und Bodens einschließlich vorhandener Rücklagen gem § 30a EStG mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu erfassen. War Grund und Boden zum 31. März 2012 steuerverfange, sind als Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart und die Auflösung der unversteuerten Rücklage anzusetzen. Sofern zum 31. März 2012 die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, kann der Veräußerungsgewinn auch pauschal nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG ermittelt werden. Neben der pauschalen Gewinnermittlung des Veräußerungserlöses sind auch die in der Rücklage eingestellten stillen Reserven zu berücksichtigen.²⁰⁸

Wie schon in der bisherigen Regelung des § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG aF wird auch in § 124b Z 212 letzter Satz EStG vorgesehen, dass die stillen Reserven nur insoweit zu erfassen sind, als sie im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen noch vorhanden sind. Finden die stillen Reserven, die in die unversteuerte Rücklage eingestellt worden sind, im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen gegenüber dem Rücklagenbetrag nicht vollständig Deckung, ist eine entsprechende steuerfreie Auflösung vorzunehmen. Ist die stille Reserve überhaupt nicht mehr vorhanden, ist die gesamte Rücklage steuerneutral aufzulösen.²⁰⁹

Erfolgt der Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG auf eine der beiden anderen Gewinnermittlungsarten nach dem 31. März 2012, hat dies für Grund und Boden des Anlagevermögens keine steuerlichen Konsequenzen mehr. Da seit 1. April 2012 Grund und Boden in allen Gewinnermittlungsarten gleich zu behandeln und somit steuerlich zu erfassen ist, wurde § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG aF im Rahmen des 1. StabG 2012 vom Gesetzgeber beseitigt. § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG aF ist dementsprechend letztmalig auf den Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1. April 2012 anzuwenden.²¹⁰

²⁰⁷ Vgl EStR 2000 Rz 708 f; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) Tz 255.

²⁰⁸ Vgl EStR 2000 Rz 709a.

²⁰⁹ Vgl EStR 2000 Rz 709b; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (414).

²¹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 707.

7 Der Steuersatz

Durch das 1. StabG 2012 wurde ähnlich wie bei der „KESt-neu“ für private wie für betriebliche Grundstücksveräußerungen ein besonderer Steuersatz von 25% eingeführt. Wie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen besteht auch bei Grundstücksveräußerungen die Möglichkeit, zur Regelbesteuerungsoption zu optieren (siehe Kapitel 7.2). Im Rahmen der betrieblichen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken sieht der Gesetzgeber einige Ausnahmen vom besonderen Steuersatz vor (siehe Kapitel 7.3).

7.1 Der besondere Steuersatz von 25%

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 EStG unterliegen gem § 30a Abs 1 EStG einem besonderen Steuersatz von 25%. Der Höhe nach orientiert sich der besondere Steuersatz an jenem für Kapitalerträge und Substanzgewinne aus Kapitalanlagen. Nach den ErlRV zum 1. StabG 2012 soll damit einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgedeckt werden. Darüber hinaus soll der besondere Steuersatz die Inflationswirkung pauschal abdecken. Ab dem 11. Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung tritt der Inflationsabschlag gem § 30 Abs 3 EStG als Instrument zur Inflationsabgeltung hinzu (siehe Kapitel 4.3.5). Für die Anwendung des besonderen Steuersatzes ist die konkrete Haltedauer des Grundstücks allerdings irrelevant.²¹¹

Die dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünfte sind bei Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen gem § 2 Abs 2 EStG zu berücksichtigen, sofern nicht zur Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG optiert wird. Die Einkünfte entfalten somit für den Steuerpflichtigen keine progressionserhöhende Wirkung, dh sie erhöhen nicht den auf die anderen Einkünfte entfallenden Durchschnittsteuersatz. Diesem Vorteil steht jedoch, wie bereits erwähnt, das Verbot des Betriebsausgabenabzugs sowie das Verlustausgleichsverbot gegenüber (siehe Kapitel 4.5).²¹²

Nach § 30a Abs 3 Satz 1 EStG idF 1. StabG 2012 ist der besondere Steuersatz in Höhe von 25% grundsätzlich auch bei betrieblichen Einkünften aus der Veräußerung oder der Entnahme von Grundstücken anzuwenden. Zuschreibungen unterlagen jedoch mangels

²¹¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 1.

²¹² Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 2.

Erwähnung in § 30a Abs 3 Satz 1 EStG idF 1. StabG 2012, dem progressiven Einkommensteuertarif. Im Rahmen des AbgÄG 2012 kam es rückwirkend mit 1. April 2012 zu einer Gleichstellung der Zuschreibung mit der Veräußerung und der Entnahme eines Grundstücks. Danach kommt der besondere Steuersatz im betrieblichen Bereich nun grundsätzlich auch auf Zuschreibungen zur Anwendung. Im Zusammenhang mit den betrieblichen Grundstücksveräußerungen bestehen in § 30a Abs 3 Z 1 bis 4 EStG auch Ausnahmen vom besonderen Steuersatz (siehe Kapitel 7.3).²¹³

7.2 Regelbesteuerungsoption

Wie bereits erläutert kann gem § 30a Abs 2 EStG anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% der allgemeine Einkommensteuertarif beantragt werden. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche (betrieblichen und außerbetrieblichen) Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegen, angewendet werden (kein „cherry picking“). Die Möglichkeit bei Grundstücksveräußerungen zur Regelbesteuerung zu optieren, entspricht jener bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.²¹⁴

Die Option bewirkt, dass die positiven Einkünfte in den Gesamtbetrag der Einkünfte einzubeziehen sind und mit dem normalen progressiven Einkommensteuertarif von bis zu 50% zu besteuern sind. Die Ermittlung der Einkünfte wird nach dem Gesetzeswortlaut dadurch nicht berührt. Der Regelbesteuerung können daher auch nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelte Einkünfte für Altgrundstücke unterliegen. Der Steuerpflichtige kann aber im Rahmen der Veranlagung bei Altvermögen von der Einkünfteermittlung gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 EStG auf die Regeleinkünfteermittlung umsteigen.²¹⁵

Für negative Einkünfte sind die in § 6 Z 2 lit d EStG normierten Verlustausgleichsbeschränkungen zu beachten. Wie bereits ausgeführt sind Verluste aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen oder aus Teilwertabschreibungen von Grundstücken, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebs zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden (siehe Kapitel 4.5). Die Beschränkung des Verlustausgleiches gilt auch bei Option zur

²¹³ Vgl Urtz, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 8.

²¹⁴ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10; Baldauf/Kanduth-Kristen, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 6.

²¹⁵ Vgl EStR 2000 Rz 6683; Baldauf/Kanduth-Kristen, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 7.

Regelbesteuerung. Dies wird aus der Formulierung in § 6 Z 2 lit d EStG abgeleitet, wonach „auf deren Wertsteigerung der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist“. Die Verlustausgleichsbeschränkung greift daher auch nur bei abstrakter Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes.

Ein Vorteil der Regelbesteuerungsoption besteht darin, dass andere negative Einkünfte, zB Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, oder ein vorhandener Verlustvortrag innerhalb der Vortragsgrenze mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden können. Dies ist insbesondere dann von Interesse, wenn die anderen negativen Einkünfte andernfalls steuerlich nicht verwertet werden können. Des Weiteren ist die Regelbesteuerung vorteilhaft, wenn ausschließlich Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vorliegen und der auf diese Einkünfte anzuwendende reguläre Durchschnittssteuersatz unter 25% liegt.²¹⁶

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass das Verbot des Betriebsausgabenabzugs gem § 20 Abs 2 EStG für Einkünfte gilt, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG grundsätzlich anwendbar ist. Auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption bleibt es bei der Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben. Dies wird aus der Formulierung in § 20 Abs 2 EStG abgeleitet, wonach ein Abzug von Aufwendungen und Ausgaben nicht zulässig ist, soweit diese mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG „anwendbar“ ist, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.²¹⁷

7.3 Der Normaltarif im Betriebsvermögen

Der Gesetzgeber hat im Zuge des 1. StabG 2012 und des AbgÄG 2012 bestimmte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, Zuschreibungen oder Entnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG ausgenommen. Diese Einkünfte sind daher im Rahmen des Gesamtbetrages der Einkünfte zu erfassen und unterliegen dem allgemeinen Einkommensteuertarif. Nach hA greift in diesen Fällen das Abzugsverbot für Betriebsausgaben gem § 20 Abs 2 EStG sowie die Beschränkung des Verlustausgleichs gem § 6 Z 2 lit d EStG nicht. § 30a Abs 3 EStG regelt die Ausnahmen für die Grundstückveräußerungen im betrieblichen Bereich (Kapitel 7.3.1 bis 7.3.4). In § 30a Abs 4 EStG normiert der Gesetzgeber eine weitere Ausnahme für Grundstücksveräußerungen gegen Rente aus dem privaten oder aus dem betrieblichen Bereich, sofern die

²¹⁶ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 8.

²¹⁷ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 9.

Rentenzahlungen nach dem Zuflussprinzip zu erfassen sind (Kapitel 7.3.5).²¹⁸

7.3.1 Grundstücke im Umlaufvermögen

Die erste Ausnahme von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz betrifft gem § 30a Abs 3 Z 1 EStG Grundstücke, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Davon sind im Wesentlichen die gewerblichen Grundstückshändler umfasst, da in diesen Fällen die Grundstücke im Umlaufvermögen erfasst werden. Maßgeblich ist die Zurechnung zum Umlaufvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks. Wurde das Grundstück zunächst privat genutzt und erst später in das Betriebsvermögen eingelegt und anschließend als Umlaufvermögen veräußert, ist für den Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der besondere Steuersatz in Höhe von 25% anteilig anzuwenden. Auch wenn die Einlage nach dem 1. April 2012 gem § 6 Z 5 EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten war, unterliegt die Differenz zwischen Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem besonderen Steuersatz. Nach dem Gesetzeswortlaut muss die tatsächliche Bewertung anlässlich der Einlage nicht mit dem Teilwert erfolgt sein. Somit gilt die Regelung unabhängig davon, ob die Einlage nach alter Rechtslage mit Teilwert oder nach neuer Rechtslage allenfalls mit den niedrigeren Anschaffungskosten erfolgt. Mit dieser Regelung sollen nur die betrieblichen Wertzuwächse, in der das Grundstück als Umlaufvermögen genutzt wurde, mit dem progressiven Einkommensteuertarif erfasst werden. Die eingetretene Wertsteigerung bis zur Einlage unterliegt weiterhin dem besonderen Steuersatz von 25%. Damit wird sichergestellt, dass private Wertsteigerungen, auch wenn sie im Rahmen der betrieblichen Einkünfte miterfasst werden, jedenfalls unter den besonderen Steuersatz fallen.²¹⁹

In § 30a Abs 3 Z 1 EStG wurde mit dem AbgÄG 2012 der Punkt nach dem zweiten Satz durch einen Strichpunkt ersetzt und folgender Satz eingefügt: „für Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, ist § 30 Abs 4 EStG anzuwenden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagenzeitpunkt tritt.“ Mit der Änderung wird klargestellt, dass auch im Hinblick auf die bis zur Einlage angewachsenen stillen Reserven des Grund und Bodens des Altvermögens – wie nach § 4 Abs 3a Z 4 EStG – die Pauschalbesteuerung gem § 30 Abs 4 EStG zur Anwendung kommen kann. Der pauschale Ansatz der Anschaffungskosten erfolgt dabei auf Basis des Teilwerts im Einlagezeitpunkt. Bezüglich eingelegter Gebäude ergibt sich die Rechtsfolge aus § 4 Abs 3a Z 4 EStG (siehe

²¹⁸ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30a Tz 16.

²¹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6685; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30a Tz 18; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), *Immobilienbesteuerung*² (2012) 53.

Beiser kritisiert aus rechtspolitischer Sicht allerdings die Ausnahme vom besonderen Steuersatz, da es unerheblich ist ob Grundstücke dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen sind - dies ändert nichts an der Einzigartigkeit eines Grundstücks und seiner so gegebenen Knappheit. Der Kauf bzw Verkauf von Grundstücken durch einen Grundstückshändler löst ebenso Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren etc aus. Der lineare Steuersatz sollte deshalb auch dann Anwendung finden, wenn Grundstücke aus dem Umlaufvermögen veräußert werden.²²¹

7.3.2 Betriebsschwerpunkt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken

Die zweite Ausnahme, für die anstelle des besonderen Steuersatzes der normale progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt, betrifft gem § 30a Abs 3 Z 2 EStG Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, bei denen ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt. Mit dem AbgÄG 2012 wurde die Bestimmung rückwirkend mit 1. April 2012 dahingehend geändert, dass ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken vorliegen muss. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz erfasst Immobilienentwickler, nicht aber rein vermögensverwaltende Immobilienentwicklungsgesellschaften, bei denen Grundstücke dem Anlagevermögen angehören, da ansonsten bereits die gem § 30a Abs 3 Z 1 EStG bestehende Ausnahme vom besonderen Steuersatz für Umlaufvermögen zur Anwendung käme. Die Besteuerung erfasst daher die planmäßige Entwicklung von Immobilien, deren anschließende Vermietung und Veräußerung der vermieteten Immobilien. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Kaufvertrag zum Verkauf der Immobilie schon zu einem Zeitpunkt abgeschlossen wird, zu dem die Immobilie noch nicht fertig gestellt und demnach auch noch nicht vermietet ist und sich der endgültige Kaufpreis an den später tatsächlich erzielten Umsatzerlösen orientiert („forward deal“). Damit soll der Intention des Gesetzgebers nach einer Gleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen entsprochen werden, deren Unternehmensschwerpunkt nicht im Immobilienbereich liegt.²²²

²²⁰ Vgl EriRV 1960 BlgNR 24. GP, 29; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 8 f.

²²¹ Vgl *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (836).

²²² Vgl EStR 2000 Rz 6686; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 19; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 54 f.

Voraussetzung für die Bestimmung ist allerdings die Gewerblichkeit. Diese muss sich lt ErlRV zum AbgÄG 2012 sowohl auf die Überlassung als auch auf die Veräußerung beziehen. Eine gewerbliche Überlassung ohne gleichzeitige gewerbliche Veräußerung von Grundstücken fällt daher nicht unter die Ausnahmebestimmung gem § 30a Abs 3 Z 3 EStG. Daher ist insbesondere für das Beherbergungsgewerbe der besondere Steuersatz in Höhe von 25% anwendbar, weil die Überlassung und Veräußerung von Grundstücken dort nicht die Gewerbsmäßigkeit der betrieblichen Tätigkeit begründet. Nach dem Gesetzeswortlaut muss allerdings nur „ein“ Schwerpunkt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegen. Die Ausnahme greift daher auch bei Mischbetrieben und erfasst sämtliche Grundstücksveräußerungen unabhängig davon, ob die Grundstücke sachlich dem Schwerpunkt zuzuordnen sind oder nicht. Im Gegensatz dazu ist bei § 30a Abs 3 Z 1, 3 und 4 EStG nur das einzelne Grundstück betroffen. Die ErlRV geben allerdings keine Antwort auf die Frage, wann von einem Schwerpunkt der unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist, über welchen Zeitraum der Schwerpunkt vorliegen soll und nach welchen Kriterien dieser zu beurteilen ist. Mögliche Kriterien wären das Umsatzverhältnis, das Verhältnis der Nutzung des Anlagevermögens oder der Personaleinsatz. Das BMF geht davon aus, dass als Richtwert für das Vorliegen eines Schwerpunkts der betrieblichen Tätigkeit 20% der betrieblichen Tätigkeit, insbesondere am Umsatz gemessen, herangezogen werden kann. Ist in Hinblick auf diesen Richtwert ein Schwerpunkt gegeben, erfolgt die Ausnahme vom besonderen Steuersatz für den gesamten Betrieb.²²³

Nach § 30a Abs 3 Z 2 EStG kommt es auch im Fall der Einlage ins Betriebsvermögen, bei dem das Grundstück einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung darstellt, zu einer gespaltenen Betrachtung bezüglich des anzuwendenden Steuersatzes. Unabhängig von der Bewertung des Grundstückes zum Einlagezeitpunkt sind jene Wertsteigerungen, die ab der Einlage in den Betrieb eingetreten sind, im Veräußerungsfall zum allgemeinen Einkommensteuertarif zu erfassen. Der besondere Steuersatz ist nur für die stillen Reserven anzuwenden, die vor der Einlage im Betrieb angewachsen sind. War Grund und Boden zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen ist die pauschale Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 EStG anzuwenden, wobei der Teilwert im Einlagezeitpunkt an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt. Bezüglich eingelegter Gebäude ergibt sich die Rechtsfolge aus § 4 Abs 3a Z 4 EStG (siehe Kapitel 5.2.3).²²⁴

²²³ Vgl EStR 2000 Rz 6686; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakom Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30a Tz 19 f; ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 29; *BMF*, *BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort*, SWK 2012, 1148 (1162 f).

²²⁴ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakom Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30a Tz 22; *Urtz*, *Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012*, ÖStZ-Spezial 2012, 10.

Auch in diesem Fall sieht *Beiser* den progressiven Einkommensteuertarif für nicht angemessen. Ob Grundstücke betrieblich oder außerbetrieblich zur Nutzung überlassen werden oder zum Erwerb angeboten werden, ob Privatpersonen, Vermieter oder gewerblich tätige Unternehmen Grundstücke erschließen, entwickeln, bewerben oder fördern, ist für einen funktionierenden Immobilienmarkt gleichermaßen förderungswürdig. Daher wäre es rechtspolitisch gerechtfertigt, den linearen Steuersatz von 25% auch in solchen Fällen anzuwenden.²²⁵

7.3.3 Teilwertabschreibung vor dem 1. April 2012

Nach § 30a Abs 3 Z 3 EStG idF 1. StabG 2012 wurden Einkünfte aus der Veräußerungen oder Entnahme von Grundstücken „soweit eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde“ von der Anwendung des besonderen Steuersatzes ausgeschlossen. Anhand des Gesetzeswortlautes ist davon auszugehen, dass nur die Zuschreibung einer erfolgten Teilwertabschreibung dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen sollte. Wertminderungen einer Teilwertabschreibung sind seit dem 1. April 2012 nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit d EStG vorrangig mit positiven Einkünften aus Grundstückveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz in Höhe von 25% anwendbar ist, verrechenbar. Nach der Rechtslage bis zum AbgÄG 2012 ist auch eine wertaufholungsbedingte Zuschreibung dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Aus diesem Grund erwies sich § 30a Abs 3 Z 3 EStG idF 1. StabG 2012 als überschießend.²²⁶

Durch die mit dem AbgÄG 2012 erfolgte Neuformulierung des § 30a Abs 3 Z 3 EStG wird nun eine durch Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme eines Grundstücks realisierte Wertaufholung von der Anwendung des besonderen Steuersatzes ausgenommen, soweit der Buchwert durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert wurde. Der Veräußerungsgewinn unterliegt im Ausmaß der sich im Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung noch widerspiegelnden Teilwertabschreibung dem allgemeinen Einkommensteuertarif. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz ist gerechtfertigt, da sich Teilwertabschreibungen, die vor dem 1. April 2012 vorgenommen wurden, jedenfalls noch in voller Höhe und zum Grenzsteuersatz steuermindernd ausgewirkt haben. Allfällige nach einer Aufholung von Teilwertabschreibungen, die vor dem 1. April 2012 vorgenommen wurden, eintretende zusätzliche Wertsteigerungen unterliegen dem Steuersatz von 25%. Aufgrund der durch das AbgÄG 2012 erfolgten Ergänzung des § 6 Z 2 lit d EStG sind Teilwertabschreibungen ab dem 1. April 2012, die nicht mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Zuschreibungen zu verrechnen sind, nur zur Hälfte mit

²²⁵ Vgl *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (836).

²²⁶ Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 29; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 10.

anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig. Eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz ist daher für solche Teilwertabschreibungen nicht erforderlich. Dadurch konnte einerseits die Zuschreibung von Grundstücken grundsätzlich in den besonderen Steuersatz eingebunden werden, andererseits kann der volle Steuersatz für ab 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibungen für Wertaufholungen im Fall der Realisierung oder Zuschreibung entfallen. Der progressive Einkommensteuersatz ist somit nur bei einer vor dem 1. April 2012 vorgenommenen Teilwertabschreibungen vorzunehmen, unabhängig davon ob eine Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme erfolgt.²²⁷

Beiser kritisiert die Ungleichbehandlung von Teilwertabschreibungen und Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen und beruft sich dabei auf Art 7 des B-VG. Es ist sachlich nicht zu rechtfertigen, dass im Veräußerungsfall trotz Absetzung für Abnutzung nach §§ 7 und 16 EStG sowie die Absetzung für außergewöhnlich technische oder wirtschaftliche Abnutzung nach § 8 Abs 4 EStG der linearen Steuersatz von 25% zur Anwendung kommt und im Fall der Teilwertabschreibung vor dem 1. April 2012 der progressive Steuertarif.²²⁸

7.3.4 Übertragung stiller Reserven vor dem 1. April 2012

Die vierte Ausnahme vom besonderen Steuersatz betrifft gem § 30a Abs 3 Z 4 EStG betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken, soweit auf deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind. Der Veräußerungsgewinn unterliegt im Ausmaß der sich im Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung noch widerspiegelnden übertragenen stillen Reserve dem allgemeinen Einkommensteuertarif. Der darüberhinausgehende Veräußerungsgewinn scheidet aus der betrieblichen Einkünfteermittlung aus und unterliegt dem besonderen Steuersatz von 25%. Maßgeblich ist die Aufdeckung der stillen Reserve vor dem 1. April 2012.²²⁹

Sind stille Reserven vor dem 1. April 2012 realisiert worden und auf Grundstücke gem § 12 EStG übertragen worden, so erhöht sich dadurch der spätere Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung, da die übertragenen stillen Reserven den Buchwert verminderten. Nach § 30a Abs 1 iVm § 124b Z 215 EStG werden Grundstücksveräußerungen nach dem 31. März 2012 in der Regel linear mit 25% besteuert, während Grundstücksveräußerungen aus einem Betriebsvermögen vor dem 1. April 2012 in der Regel nach dem allgemeinen Tarif

²²⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6687; ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 29; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 23; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 10.

²²⁸ Vgl *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (836).

²²⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6688; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30a Tz 24.

gem § 33 EStG besteuert wurden.²³⁰ Werden stille Reserven bereits vor dem 1. April 2012 aufgedeckt, aber wegen einer Übertragung nach § 12 EStG nicht versteuert, soll bei deren späterer Versteuerung nicht der begünstigte Tarif von 25% zur Anwendung kommen.

Beiser ist der Ansicht, dass § 30a Abs 3 Z 4 EStG im Ergebnis nichts anderes als eine Ausnahme von dem Inkrafttreten des linearen Steuersatzes von 25% bewirkt. Werden Grundstücke aus einem Betriebsvermögen nach dem 31. März 2012 veräußert, spiele es keine Rolle, ob und wie hoch die stillen Reserven sind - der gesamte Gewinn wird in der Regel mit 25% besteuert. Die Inanspruchnahme einer gesetzlich ausdrücklich eingeräumten Begünstigung gem § 12 EStG könne den Ausschluss vom linearen Steuersatz von 25% sachlich nicht rechtfertigen.²³¹

Dieser Kritik kann nicht gefolgt werden, denn ohne der Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG wäre der Veräußerungsgewinn vor dem 1. April 2012 dem Normaltarif unterlegen. § 12 EStG soll nur eine Steuerstundung ermöglichen, was allerdings nicht voraussetzt, dass bei späterer Nachversteuerung dieser stillen Reserven ein zwischenzeitig eingeführter begünstigter Steuersatz zur Anwendung gelangen muss. Trotz der Ausnahme vom linearen Tarif geht die Begünstigung einer Steuerstundung nicht verloren.

7.3.5 Veräußerungserlös in Form einer Rente

Der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG gilt schließlich nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 EStG oder des § 19 EStG zu Einkünften führt. Die Neuregelung umfasst somit alle Grundstücksveräußerungen, für die das Zufluss- und Abflussprinzip gem § 19 EStG zur Anwendung kommt. Darunter sind einerseits private Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG und andererseits die betriebliche Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG zu verstehen.²³²

Unter einer Rente versteht man eine regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistung, deren Dauer weitgehend von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren (idR Lebensdauer einer Person) abhängig ist. Keine Renten, sondern Raten liegen vor, wenn ein feststehender Betrag in Teilleistungen zu erbringen ist. Neben dem einheitlichen Verpflichtungsgrund (Gesetz, Verwaltungsakt,

²³⁰ Vgl *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (837).

²³¹ Vgl *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (837).

²³² Vgl EStR 2000 Rz 6689; *Urtz*, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012, 4.

Vertrag, letztwillige Anordnung) und der ungewissen Dauer ist für Renten die Gleichmäßigkeit der Betragshöhe und der Zeitabstände zwischen den Zahlungen kennzeichnend.²³³

Renten werden anlässlich der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils gewährt oder im Rahmen der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens oder Betriebsvermögens. Bei der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Rente kann nach der Verwaltungspraxis eine Kaufpreisrente, eine Unterhaltsrente oder eine betriebliche oder außerbetriebliche Versorgungsrente vorliegen.²³⁴

Eine Kaufpreisrente liegt vor, wenn der versicherungsmathematische Wert der Rentenleistungen in einem angemessenen Verhältnis zum Wert des gegen Rente übertragenen Vermögens steht. Das Vorliegen einer Kaufpreisrente setzt somit eine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Bei der Veräußerung eines Betriebes gegen Rente ist eine Kaufpreis- bzw Gegenleistungsrente anzunehmen, wenn der versicherungsmathematische Wert der Rente zwischen 75% und 125% des Wertes des übertragenen Betriebsvermögens liegt.²³⁵

Stehen der Wert der Rente und der Wert des Betriebes in einem so auffallenden Missverhältnis, dass der Wert des Betriebes nicht einmal mehr die Hälfte des Wertes der Rente erreicht, dann liegt eine Unterhaltsrente vor. Diese ist demnach immer dann gegeben, wenn bei der Veräußerung eines Betriebes gegen Rente der Wert der Rente mehr als 200% des Wertes des Betriebes erreicht.²³⁶

Eine betriebliche oder außerbetriebliche Versorgungsrente liegt vor, wenn der Wert der Rente weniger als 75% bzw mehr als 125%, aber nicht mehr als 200% des Wertes des Betriebsvermögens entspricht. In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass Leistungen und Gegenleistung nicht zu einem äquivalenten Austausch von Leistungen führen sollen, sondern die Versorgung des bisherigen Betriebsinhabers bzw des Erwerbers im Vordergrund steht.²³⁷

Als Wert des Betriebsvermögens gilt die Summe der Teilwerte aller übertragenen Wirtschaftsgüter einschließlich selbst erstellter unkörperlicher Wirtschaftsgüter und abzüglich

²³³ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakom Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 29 Tz 14.

²³⁴ Vgl EStR 2000 Rz 7002 f.

²³⁵ Vgl EStR 2000 Rz 7037; *Haunold*, *Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts*¹⁴ (2013) 18.

²³⁶ Vgl EStR 2000 Rz 7049; *Haunold*, *Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts*¹⁴ (2013) 18.

²³⁷ Vgl EStR 2000 Rz 7027; *Haunold*, *Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts*¹⁴ (2013) 18.

der übernommenen Passivposten. Der Rentenbarwert ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren.²³⁸

Bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern wird zwischen einer Kaufpreisrente (Gegenleistungsrente) und einer Unterhaltsrente unterschieden. Bei einem Rentenbarwert von mindestens der Hälfte des Werts des übertragenen Wirtschaftsgutes liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor, bei einem geringeren Rentenbarwert liegt insgesamt eine Unterhaltsrente vor. Von einer Kaufpreisrente ist weiters auszugehen, wenn der Rentenbarwert zwischen 50% und 125% des Wertes des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes liegt. Beträgt der Rentenbarwert 200% im Verhältnis zum Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes, ist insgesamt von einer Unterhaltsrente auszugehen. Bei einer Wertrelation zwischen 125% und 200% ist die Rente in eine Kaufpreis- und eine Unterhaltsrente aufzuspalten und es liegt eine sogenannte gemischte Rente vor. Als Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes ist der gemeine Wert anzusetzen, unabhängig davon, ob es aus dem Betriebsvermögen oder Privatvermögen stammt.²³⁹

Werden Grundstücke gegen Rente übertragen, dann ist die Art der Rentenvereinbarung grundsätzlich an Hand des Wertverhältnisses von Rentenbarwert und gemeinem Wert des übertragenen Grundstücks zu beurteilen. Erfolgt die Grundstücksübertragung im Rahmen einer Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Rente, sind die Wertverhältnisse von Rentenbarwert und gemeinem Wert des gesamten übertragenen Betriebes heranzuziehen. Welche Art von Rentenvereinbarung vorliegt, richtet sich bei Betriebsübertragungen nach den dafür geltenden Verhältnisgrenzen.²⁴⁰

Eine Kaufpreisrente liegt vor, wenn der Wert der Rente eine angemessene Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut darstellt. Ein Veräußerungsgewinn entsteht erst dann, wenn die Summe der geleisteten Rentenzahlungen den Wert der Gegenleistung übersteigt. Erreichen die Rentenzahlungen den Wert der Gegenleistung nicht, liegt ein Veräußerungsverlust vor. Bei der Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern des Privatvermögens kann der Erwerber erst dann die Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 1 EStG oder Werbungskosten gem § 16 Abs 1 Z 1 EStG geltend machen, wenn die Zahlungen den Wert der Gegenleistung übersteigen. Bei Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ist die Rentenforderung im Zeitpunkt der Veräußerung bilanziell wie eine gestundete Kaufpreisforderung zu behandeln. Der Rentenbarwert ist zu aktivieren und der Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Veräußerung zu realisieren. In den Folgejahren ist der

²³⁸ Vgl. *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 29 Tz 20.

²³⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 7052; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 29 Tz 21.

²⁴⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 7014a; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 29 Tz 21.

Rentenbarwert jeweils neu zu berechnen. Seine Verminderung ist erfolgswirksam zu erfassen und die eingehenden Rentenzahlungen stellen Betriebseinnahmen dar.²⁴¹

Die steuerlichen Folgen einer Kaufpreisrente bei Veräußerung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen orientieren sich an jenen über die Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG. Ein Gewinn fällt erst dann an, wenn die geleisteten Rentenzahlungen den auf den Veräußerungstichtag bezogenen Wert des Betriebsvermögens übersteigen. Erreichen die Rentenzahlungen den Wert des Betriebsvermögens nicht, liegt ein Veräußerungsverlust vor. Die Rentenzahlungen sind, soweit sie den Buchwert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigen, als nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG nach Maßgabe ihres Zufließens idR jener Einkunftsart anzusetzen, die Gegenstand des laufenden Betriebes war.²⁴² Zu beachten ist, dass Begünstigungen für Veräußerungsgewinne, die sich aus Kaufpreisrentenzahlungen ergeben, nach § 37 Abs 7 EStG nicht zur Anwendung kommen, da es in diesen Fällen an einem zusammengeballten Anfall von Einkünften fehlt. Es stehen weder der Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG noch die Progressionsermäßigung gem § 37 EStG zu.²⁴³

Der Erwerber hat die erworbenen Wirtschaftsgüter inklusive eines allfälligen Firmenwertes entsprechend der Regelung des § 6 Z 8 lit b EStG zu Anschaffungskosten zu bilanzieren. Der ermittelte Rentenbarwert ist wie eine Kaufpreisschuld zu passivieren und zu jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten. Der Differenzbetrag zwischen Rentenverpflichtung und Buchwert ist gewinnerhöhend aufzulösen bzw – bei einem ausnahmsweisen Anstieg der Rentenverpflichtung – gewinnmindernd zu erhöhen. Die laufenden Rentenzahlungen stellen Betriebsausgaben dar und mindern den Gewinn. Im Jahr des Wegfalls der Rentenverpflichtung ist der Rentenbarwert erfolgswirksam aufzulösen.²⁴⁴

Sofern der Erwerber seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt, sind die Rentenzahlungen aufzuteilen. Jener Teil der Rentenzahlungen, der auf das erworbene Umlaufvermögen entfällt, ist im Zeitpunkt der Verausgabung als Betriebsausgabe abzugsfähig. Jener Teil der Rentenzahlungen, der auf die Anschaffung von Anlagevermögen entfällt, ist erst dann abzugsfähig, wenn die Rentenzahlungen den nach § 16 BewG kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtungen übersteigen.²⁴⁵

²⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 7044; EStR 2000 Rz 7045; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 29 Tz 23.

²⁴² Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 24 Tz 73.

²⁴³ Vgl *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 19.

²⁴⁴ Vgl EStR 2000 Rz 7033; *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 19.

²⁴⁵ Vgl *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 19.

Wurde im Rahmen der Betriebsveräußerung gegen Kaufpreisrente bis 31. März 2012 Grund und Boden mitveräußert und der Gewinn gem § 4 Abs 1 EStG ermittelt, unterlag der auf Grund und Boden entfallende Rentenanteil beim Veräußerer der Besteuerung gem § 29 Z 1 EStG, wobei die Aufteilung der Rente im Verhältnis des Teilwerts von Grund und Boden zur Summe der Teilwerte aller übrigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vorzunehmen war. Erfolgte die Übertragung von Grund und Boden noch vor Ablauf der Spekulationsfrist, ging allerdings § 30 EStG aF (Spekulationseinkünfte) dem § 29 Z 1 EStG vor.²⁴⁶

Bei der Übertragung von Grundstücken gegen Renten nach dem 31. März 2012 ist die auf das Grundstück entfallende Rentenzahlung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG nicht gesondert anzusetzen, da auf Grund der steuerlichen Erfassung der Rentenzahlungen nach Maßgabe des Zufließens der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG nicht zur Anwendung kommt. Vielmehr liegen insgesamt nachträgliche betriebliche Einkünfte vor, wenn die Rentenzahlungen den Buchwert des Betriebsvermögens inklusive des Buchwerts der Grundstücke übersteigen. Mangels Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes kann auch von dem auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinn kein Inflationsabschlag abgezogen werden, sodass sich auch daraus kein Grund für eine gesonderte Ermittlung des anteiligen Veräußerungsgewinnes ergibt.²⁴⁷

Entfällt ein Teil der Rentenzahlungen auf Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, kann der auf den Grund und Boden entfallene Veräußerungsgewinn mithilfe der pauschalen Veräußerungsgewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden. Ist dies der Fall, ist der Buchwert des Grund und Bodens aus dem Gesamtbuchwert des Betriebsvermögens auszuscheiden. Die auf den Grund und Boden entfallenen Rentenzahlungen sind unter Anwendung der Verhältnismethode zu ermitteln. Für diese anteilige Rentenzahlung ist der Rentenbarwert gem § 16 BewG zu ermitteln. Der Buchwert von Grund und Boden ist durch 86% bzw im Fall der Umwidmung um 40% des auf Grund und Boden entfallenden Rentenbarwertes zu ersetzen. Wie bereits erläutert, entsteht der Veräußerungsgewinn erst im Zeitpunkt, in dem die Summe der geleisteten Rentenzahlungen diesen adaptierten Buchwert überschreitet. Mangels Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes ist der gesamte Veräußerungsgewinn zum Tarif gem § 33 EStG zu versteuern.²⁴⁸

²⁴⁶ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 24 Tz 75.

²⁴⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5675; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 24 Tz 75.

²⁴⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5675a; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 24 Tz 75.

Bei der Übertragung von Grundstücken gegen Kaufpreisrente ab 1. April 2012 stellen die Zahlungen beim Rentenempfänger ab Überschreiten der Anschaffungskosten steuerpflichtige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen dar. Dabei ist der Überschuss nach Maßgabe des Zufließens zu versteuern. Überschreiten in weiterer Folge die Zahlungen auch den nach § 16 Abs 2 BewG kapitalisierten Rentenbarwert, führt dieser Umstand nicht zu einem Wechsel des Besteuerungstatbestandes, es liegen weiterhin Einkünfte gem § 30 EStG vor. Die Veräußerung von Grundstücken gegen nach dem Zuflussprinzip zu erfassenden Renten unterliegt gem § 30a Abs 4 EStG nicht dem besonderen Steuersatz. Werbungskosten sind daher nach den allgemeinen Regelungen abzugsfähig, allfällige Veräußerungsverluste unterliegen nicht dem Ausgleichsverbot des § 30 Abs 7 EStG.²⁴⁹

Außerbetriebliche Versorgungsrenten können nur bei Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen vorliegen. Aufgrund der nicht angemessenen Gegenleistung kommen die Bestimmungen über die entgeltliche Betriebsveräußerung nicht mehr zur Anwendung, es ist vielmehr von einem unentgeltlichen Betriebsübergang auszugehen. Dies hat zur Folge, dass es beim Übertragenden zu keiner Gewinnrealisierung kommt und beim Erwerber die Buchwerte gem § 6 Z 9 lit a EStG fortzuführen sind. § 24 EStG ist daher beim Übertragenden nicht anwendbar. Jedoch bleiben in den Fällen der Übertragung eines Betriebes gegen Versorgungsrente die Rentenzahlungen steuerlich nicht unberücksichtigt. Bei der außerbetrieblich veranlasste Versorgungsrente kann der Erwerber die Rentenzahlungen als Sonderausgabe nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG absetzen. Die vom Übertragenden vereinnahmten Renten sind als Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG anzusetzen.²⁵⁰

Werden im Zuge der Übertragung eines Betriebes gegen Versorgungsrente Betriebsgrundstücke mitübertragenen, kommt es auch hier zu einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebsgrundstückes. Da es sich um keine Veräußerung handelt, ist § 30 EStG nicht anwendbar und die gesamten Rentenzahlungen sind als Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG anzusetzen.²⁵¹

In Ausnahmefällen können die Rentenzahlungen betrieblich veranlasst sein. Das ist zB dann der Fall, wenn dem ehemaligen Betriebsinhaber aus betrieblichen Gründen für seine Verdienste für die seinerzeitige Führung des übertragenen Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils eine Art Pension ausbezahlt wird. Dann spricht man von einer

²⁴⁹ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 29 Tz 26.

²⁵⁰ Vgl EStR 2000 Rz 7027; *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 20;

Baldauf/Kanduth-Kristen, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 29 Tz 28.

²⁵¹ Vgl EStR 2000 Rz 7027; *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 20.

betrieblichen Vorsorgerente. Die Rentenzahlungen führen in diesen Fällen zu Betriebsausgaben beim Erwerber und sind beim Empfänger gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG als nachträgliche betriebliche Einkünfte steuerpflichtig.²⁵²

Im Unterschied zur Versorgungsrente sind Unterhaltsrenten steuerlich irrelevant, die Rentenzahlungen wirken sich steuerlich weder beim Übertragenden noch beim Erwerber aus, da aufgrund der unangemessen hohen Renten der Zusammenhang zwischen der Übertragung des Betriebes bzw Einzelwirtschaftsgutes und Vereinbarung einer Rente wirtschaftlich bedeutungslos ist. Es ist daher § 20 Abs 1 Z 4 erster Satz EStG anzuwenden, weshalb diese Renten beim Erwerber keine abzugsfähigen Sonderausgaben und beim Übertragenden keine anzusetzenden Einkünfte darstellen. In den Fällen der Übertragung eines Betriebes gegen Unterhaltsrente ist ebenso wie bei der Versorgungsrente von einem unentgeltlichen Betriebsübergang auszugehen. Es kommt daher wie bei der Versorgungsrente beim Erwerber zu einer Buchwertfortführung und beim Übertragenden zu keiner Veräußerungsgewinnbesteuerung. Die Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes des Betriebsvermögens gegen Unterhaltsrente führt zu einer zum Teilwert zu bewertenden Entnahme des Wirtschaftsgutes. Umgekehrt liegt bei Erwerb für ein Betriebsvermögen eine – idR zum Teilwert – zu bewertende Einlage vor. Die Rentenzahlungen sind in beiden Fällen steuerlich irrelevant. Der Wegfall der Rentenverpflichtung hat ebenfalls keine steuerliche Auswirkung.²⁵³ Wird im Betriebsvermögen gehaltener Grund und Boden gegen Unterhaltsrente übertragen, erfolgt die Entnahme nach § 6 Z 4 EStG hingegen zu Buchwerten.

Gemischte Renten liegen nur bei Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern vor, wenn der Rentenbarwert mehr als 125% und weniger als 200% des Wertes des Einzelwirtschaftsgutes ausmacht. Die Rente ist in Kaufpreis- und Unterhaltsrente aufzuspalten. Der Teil der Rente, dessen Barwert zu 100% dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes entspricht, ist als Kaufpreisrente zu behandeln, der übersteigende Teil ist eine Unterhaltsrente. Wird nach dem 31. März 2012 ein Grundstück gegen eine gemischte Rente veräußert, führt der Teil der Rente, dessen Barwert zu 100% dem Wert des Grundstücks entspricht, ab dem Übersteigen der Anschaffungskosten zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen. Somit greift § 30 EStG, da dieser § 29 Z 1 EStG vorgeht. Es ist daher für die Erfassung der Rentenzahlungen nicht auf den Wert des Wirtschaftsgutes abzustellen, sondern auf die

²⁵² Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 29 Tz 29; *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 20.

²⁵³ Vgl EStR 2000 Rz 7026; EStR 2000 Rz 7049; *Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013) 21; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 29 Tz 30.

Anschaffungskosten des Grundstücks.²⁵⁴

Im Zuge des AbgÄG 2012 wurde § 30a Abs 4 EStG rückwirkend mit 1. April 2012 eingeführt. Nach Rechtsprechung des VwGH kam es bei einer Veräußerung eines Grundstücks gegen Rente zu einer Verdrängung des § 29 Z 1 EStG (wiederkehrende Bezüge), sofern die Tatbestandsvoraussetzungen für Spekulationsgeschäfte gem § 30 EStG aF vorlagen. Dies ist auch unverändert auf Grundstücksveräußerungen, durch die aufgrund des 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage, anzuwenden. Bei Veräußerungserlösen, die in Rentenform über einen sehr langen Zeitraum verteilt zufließen, erscheint nach den ErlRV zum AbgÄG 2012 ein linearer Steuersatz von 25% nicht gerechtfertigt. Darüber hinaus korreliert die steuerliche Erfassung des Veräußerungserlöses in Form einer Rente beim Rentenempfänger mit der Abzugsfähigkeit der Renten gem §§ 16 und 18 EStG auf Seiten des Rentenverpflichteten. Durch die Ausnahme vom besonderen Steuersatz kommt es auf Seiten des Rentenempfängers zu einer tarifmäßigen Gleichbehandlung, da Rentenzahlungen stets zum vollen Einkommensteuertarif erfasst werden.²⁵⁵

Im Rahmen des AbgÄG 2012 wurde korrespondierend in § 30c Abs 4 TS 4 EStG die Bestimmung eingeführt, dass die Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoEST durch Parteienvertreter bei Grundstücksveräußerungen, die in Form einer Rente geleistet werden, unterbleiben kann. Des Weiteren wurde in § 30b Abs 4 EStG normiert, dass auch die Verpflichtung zur Leistung einer besonderen Vorauszahlung durch den Veräußerer entfällt. Einkünfte aus der Veräußerung eines Grundstücks gegen Rente sind daher in die Steuererklärung im Jahr des Zufließens aufzunehmen.²⁵⁶

²⁵⁴ Vgl EStR 2000 Rz 7052; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakom Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 29 Tz 31.

²⁵⁵ Vgl EStR 2000 Rz 6689; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakom Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30a Tz 27; ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 30.

²⁵⁶ Vgl ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 30; *Urtz*, *Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012*, *ÖStZ-Spezial* 2012, 5.

8 Erhebung der Steuer/Abfuhr/Abgeltungswirkung

Durch das 1. StabG 2012 wurde für private und betriebliche Grundstücksveräußerungen mit der selbst zu berechnenden Immobilienertragsteuer eine neue Erhebungsform eingeführt. Diese wird in den §§ 30b und 30c EStG geregelt und ist erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2012 anzuwenden. Aufgrund der bisherigen positiven Erfahrungen mit Abzugssteuern und der Parallelen zwischen der neuen Grundstücks- und Kapitalbesteuerung bot es sich daher an, auch für private Grundstücksveräußerungen eine Abzugssteuer mit Abgeltungswirkung vorzusehen. Die Abgeltungswirkung ist allerdings auf den außerbetrieblichen Bereich beschränkt (siehe Kapitel 8.2). Wird keine ImmoEST entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% als Ersatzleistung zu entrichten (siehe Kapitel 8.3). Darüber hinaus wird in Kapitel 8.4 auf das System der Selbstberechnung im GrEStG als Anknüpfungspunkt für die neue Abzugsteuer eingegangen.

8.1 Immobilienertragsteuer

Die ImmoEST beträgt 25% des nach den Vorschriften des § 30 Abs 3 und 4 bzw § 4 Abs 3a EStG ermittelten Veräußerungsgewinns und ist auf volle Euro abzurunden. Wird die ImmoEST gem § 30c Abs 2 EStG durch Parteienvertreter selbst berechnet, ist sie spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Der Zeitpunkt der Entrichtung der ImmoEST ist daher sowohl bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen als auch bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen nach dem Zeitpunkt des Zuflusses des aus der Veräußerung resultierenden Ertrages gem § 19 EStG zu bestimmen. Bei einem ratenweisen Zufluss des Veräußerungserlöses ist auf den Zufluss jener Erlösanteile abzustellen, die die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw Buchwerte nach Berücksichtigung der Kosten der Selbstberechnung und allfälliger Abzugsposten gem § 30 Abs 3 EStG übersteigen. Von jedem einzelnen Erlösanteil ist jeweils 25% als ImmoEST einzubehalten.²⁵⁷

Im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung besteht gem § 30b Abs 5 EStG keine Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung einer ImmoEST, wenn der besondere Steuersatz aufgrund des § 30a Abs 3 Z 1 und 2 EStG zumindest teilweise nicht anwendbar ist (siehe Kapitel 8.6).²⁵⁸

²⁵⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6707; EIRV 1680 BlgNR 24. GP, 13; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30b Tz 1 f.

²⁵⁸ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30b Tz 14.

Da bei der Veräußerung von Grundstücken des außerbetrieblichen Bereichs und bei Einnahmen-Ausgaben-Rechner die Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen werden, in dem sie zufließen, wird die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoEST idR mit dem Zufluss der Einkünfte zusammenfallen. Außerdem kann es zu keiner zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoEST und der Einreichfrist der Steuererklärung kommen. Wird beispielsweise ein Grundstück im Februar 2013 veräußert und der Veräußerungserlös fließt im Dezember 2013 zu, dann ist die ImmoEST bis Februar 2014 zu entrichten. Die Steuererklärung für das Jahr 2013 ist gem § 134 BAO bis Ende April 2014 – wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt bis Ende Juni 2014 – einzureichen.²⁵⁹

Im Rahmen der Grundstücksveräußerung eines § 4 Abs 1 EStG- oder § 5 EStG-Ermittlers ist der Zufluss der Einnahmen gem § 19 EStG für die steuerliche Gewinnrealisierung irrelevant. Da sich die ImmoEST nach dem Zeitpunkt des Zuflusses gem § 19 EStG richtet, kann es zu einer zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoEST und der Übermittlung der Steuererklärung kommen. Wenn beispielsweise ein § 4 Abs 1 EStG- oder § 5 EStG-Gewinnermittler ein Grundstück im Oktober 2013 veräußert und der Zufluss des Veräußerungserlöses im September 2014 stattfindet, ist die ImmoEST bis zum 15. November 2014 zu entrichten. Gibt der Gewinnermittler jedoch seine Steuererklärung für das Jahr 2013 noch vor dem 15. November 2014 ab, so muss er die ImmoEST nicht mehr entrichten. Es bestehen keine Bedenken von der Entrichtung der ImmoEST abzusehen, wenn die ImmoEST nach Abgabe der Steuererklärung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung steuerlich erfasst werden, entrichtet werden müsste.²⁶⁰

8.2 Abgeltungswirkung

Nach § 30b Abs 2 EStG gilt mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG grundsätzlich als abgegolten. Voraussetzung für die Endbesteuerung ist allerdings die korrekte Berechnung und Entrichtung der ImmoEST durch den Parteienvertreter. Ist dies der Fall, muss der Steuerpflichtige die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht mehr in der Steuererklärung aufnehmen.²⁶¹

Für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken ist die Endbesteuerung gem § 30b Abs 2 EStG nicht anzuwenden. Dies wurde vom Gesetzgeber in § 30b Abs 5 EStG normiert. Somit entfaltet die entrichtete ImmoEST – analog zum KEST-Abzug für realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und Derivate iSd § 27 Abs 3

²⁵⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6707; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, *Jakob Einkommensteuergesetz*⁶ (2013) § 30b Tz 5.

²⁶⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6707.

²⁶¹ Vgl EStR 2000 Rz 6723; EIRV 1680 BlgNR 24. GP, 13.

und 4 EStG – keine Abgeltungswirkung, wenn das veräußerte Grundstück dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Die Grundstücksveräußerung ist daher gem § 42 Abs 1 Z 5 EStG zwingend in die Steuererklärung aufzunehmen und im Wege der Veranlagung zu berücksichtigen. Die bereits entrichtete ImmoEST entspricht den besonderen Vorauszahlungen gem § 30b Abs 4 EStG, welche im Rahmen der Veranlagung gem § 46 Abs 1 Z 2 EStG auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen sind.²⁶²

8.3 Besondere Vorauszahlung

Wird bei einer Veräußerung eines Grundstücks des Privatvermögens oder des Betriebsvermögens keine ImmoEST entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage an das Finanzamt zu entrichten. Die besondere Vorauszahlung ist gem § 30b Abs 4 iVm § 30b Abs 1 EStG innerhalb derselben Frist wie die ImmoEST, dh spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats, vom Steuerpflichtigen zu leisten. Die Entrichtung der besonderen Vorauszahlung entfaltet im Gegensatz zur ImmoEST keine Abgeltungswirkung und gilt somit nur als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer. Aus diesem Grund müssen die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung gem § 42 Abs 1 Z 5 EStG im Rahmen der Steuererklärung angegeben werden und die besondere Vorauszahlung ist gem § 46 Abs 1 Z 2 EStG auf die Steuerschuld anzurechnen.²⁶³ Wie bereits in Kapitel 8.1 dargelegt, kann es im Rahmen der Grundstücksveräußerung eines § 4 Abs 1 EStG- und § 5 EStG-Ermittlers zu einer zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoEST und der Frist der Einreichung der Steuererklärung kommen. In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen in Kapitel 8.1 analog anzuwenden.²⁶⁴

Die Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung tritt ein, wenn

- die Parteienvertreter für den Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gem § 11 GrEStG vornehmen, sondern lediglich eine Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG (wozu sie verpflichtet sind) vorlegen,
- die Grunderwerbsteuer gem 11 GrEStG zwar selbst berechnet wird, der Zufluss des Veräußerungserlöses aber voraussichtlich erst später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt (§ 30c Abs 4 zweiter TS EStG),
- die Grunderwerbsteuer gem 11 GrEStG zwar selbst berechnet wird, aber das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gem § 133 EO veräußert wird (§ 30c Abs 4

²⁶² Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 13; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30b Tz 6.

²⁶³ Vgl EStR 2000 Rz 6733 f; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30b Tz 11.

²⁶⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6735.

fünfter TS EStG),

- kein Grunderwerbstatbestand verwirklicht wird, wie zB bei Entnahme von Grundstücken,
- trotz Vornahme der Selbstberechnung der ImmoEST die Pflicht des Parteienvertreters zur Entrichtung der ImmoEST nachträglich erlischt. Dies ist dann der Fall, wenn der tatsächliche Zufluss gem § 19 EStG nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung gem § 30c Abs 2 Z 1 EStG stattfindet.²⁶⁵

Nach § 30b Abs 4 EStG kann eine besondere Vorauszahlung unterbleiben, soweit gem § 30c Abs 4 erster, dritter oder vierter TS EStG die Selbstberechnung der ImmoEST gem § 30c Abs 2 EStG auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gem § 11 GrEStG unterbleiben kann. Ebenso ist gem § 30b Abs 5 EStG für den Fall, dass der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 3 Z 1 und 2 EStG nicht anwendbar ist, keine besondere Vorauszahlung zu leisten (siehe Kapitel 8.6).²⁶⁶

8.4 Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoEST durch Parteienvertreter

Im Rahmen der neu gestalteten Besteuerung von Grundstücksveräußerungen wurde mit dem 1. StabG 2012 ein an das GrEStG angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem eingeführt. Da Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken oftmals zugleich auch grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG darstellen, wurde die Systematik der Meldeverpflichtung und Selbstberechnung im GrEStG um ertragsteuerliche Komponenten erweitert. In diesem Zusammenhang wurde § 10 GrEStG dahingehend überarbeitet, dass die Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG vorzulegen und elektronisch zu übermitteln ist.²⁶⁷

Nach § 30c Abs 1 EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung iSd § 10 Abs 1 GrEStG dem Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt lt Ansicht der Finanzverwaltung sowohl für positive als auch für negative Einkünfte. Die Mitteilung an das zuständige Finanzamt hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlungen gem § 30b Abs 4 EStG zu enthalten. Ziel der Regelung ist es, bei einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsvorgängen iSd GrEStG eine automatische

²⁶⁵ Vgl EStR 2000 Rz 6733; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30b Tz 12.

²⁶⁶ Vgl EStR 2000 Rz 6737; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30b Tz 11.

²⁶⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6701; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 62.

Mitteilung an das für die Erhebung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt sicherzustellen.²⁶⁸

Nach § 10 Abs 1 GrEStG sind Erwerbsvorgänge bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Sind Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen. Die Verpflichtung dazu trifft die Steuerschuldner gem § 9 GrEStG sowie Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigte, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand – Wirtschaftstreuhänder sind jedoch davon ausgenommen. Die Abgabenerklärung ist durch einen Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG vorzulegen und elektronisch zu übermitteln.²⁶⁹

Im Gegensatz zur Selbstberechnung iSd § 11 GrEStG sind die Parteienvertreter zur Mitteilung einer Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG verpflichtet.²⁷⁰ Wenn der Parteienvertreter allerdings eine Selbstberechnung der GrESt vornimmt, wird die Mitteilungsverpflichtung gem § 30c Abs 1 EStG durch die Regelungen über die Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung gem § 30c Abs 2 EStG verdrängt, weil nach § 10 Abs 1 letzter Satz GrEStG die Verpflichtungen zur Abgabenerklärung entfallen, wenn für die Erwerbsvorgänge eine Selbstberechnung der Steuer erfolgt. Im Falle einer Selbstberechnung ist somit keine Abgabenerklärung gem § 10 Abs 1 GrEStG abzugeben.²⁷¹

Wird durch den Parteienvertreter eine Selbstberechnung gem § 11 GrEStG vorgenommen, hat dieser gem § 30c Abs 2 EStG dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Zudem muss der Parteienvertreter auf Grund der vom Steuerpflichtigen mitgeteilten Daten die ImmoESt selbst berechnen und an das Finanzamt abführen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen. Die vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Unterlagen sind lt Finanzverwaltung einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen. Der Parteienvertreter hat darüber hinaus im Zuge der Mitteilung die am Erwerbsvorgang beteiligten Parteien unter

²⁶⁸ Vgl *BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1163); *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 5.

²⁶⁹ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 5.

²⁷⁰ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 65.

²⁷¹ Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 8.

Angabe ihrer Steuernummer und die für die Selbstberechnung der Steuer notwendigen Daten dem Finanzamt zu übermitteln.²⁷²

Bei Veräußerungen von Grundstücken des Betriebsvermögens ist allerdings dann keine Selbstberechnung vorzunehmen, wenn der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 3 Z 1 und 2 EStG zumindest teilweise nicht anwendbar ist. Darüber hinaus gelten die allgemeinen Ausnahmen von der Verpflichtung der Selbstberechnung der ImmoEST (siehe Kapitel 8.6).²⁷³

8.5 Entrichtungsverpflichtung

Nach § 30c Abs 3 EStG haben die Parteienvertreter die selbstberechnete ImmoEST gem § 30b Abs 1 EStG zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Dabei handelt es sich um eine reine Abfuhrhaftung, die der Haftung gem § 13 Abs 4 GrEStG entspricht. Der Parteienvertreter haftet daher grundsätzlich nicht für die ImmoEST in objektiv richtiger Höhe, sondern nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST. Die Haftung besteht unabhängig davon, ob durch die ImmoEST Abgeltungswirkung eintritt oder nicht. Allerdings besteht neben der Abfuhrhaftung auch eine strengere Haftung für den Parteienvertreter. Dies ist dann der Fall, wenn er „wider besseren Wissens“ auf Basis der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen die ImmoEST selbst berechnet. Somit haftet der Parteienvertreter für die ImmoEST in objektiv richtiger Höhe, wenn er Unterlagen und Angaben des Veräußerers der Berechnung der ImmoEST zu Grunde legt, von denen er offenkundig Kenntnis hat, dass diese nicht den Tatsachen entsprechen.²⁷⁴

Nach § 30c Abs 3 EStG erlischt trotz Vornahme der ImmoEST-Selbstberechnung die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoEST und damit auch die Haftung des Parteienvertreters, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung der Selbstberechnung und dem Zeitpunkt des Zuflusses mehr als ein Jahr liegt. Diese Einschränkung soll eine übermäßige Belastung der Parteienvertreter bei längerfristigen Transaktionen vermeiden. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Erwerber des Grundstücks unvorhergesehen den Kaufpreis nicht entrichtet.²⁷⁵

²⁷² Vgl EStR 2000 Rz 6704; *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 63 f; *BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1164).

²⁷³ Vgl EStR 2000 Rz 6704.

²⁷⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6714; *BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148 (1165).

²⁷⁵ Vgl EStR 2000 Rz 6708.

8.6 Ausnahmen

Die Selbstberechnung der ImmoEST kann gem § 30c Abs 4 EStG auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gem § 11 GrEStG in fünf Fällen unterbleiben. Der Parteienvertreter hat jedoch die Mitteilung gem § 30c Abs 2 Z 1 EStG vorzunehmen und anzugeben, aus welchen Gründen die Selbstberechnung der ImmoEST unterbleibt.²⁷⁶

Nach § 30c Abs 4 erster TS EStG ist keine Selbstberechnung der ImmoEST vorzunehmen, soweit Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung gem § 30 Abs 2 EStG befreit sind. Die Befreiungsbestimmungen für im Betriebsvermögen gehaltene Grundstücke betreffen einerseits die Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs sowie Abgeltungen von Wertminderungen aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse. Andererseits kommt es zu einer Befreiung bei Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland (siehe Kapitel 4.4). Des Weiteren ist gem § 30c Abs 4 erster TS EStG keine Selbstberechnung der ImmoEST vorzunehmen, wenn die Grundstücksveräußerung gem § 21 Abs 2 Z 3 KStG befreit ist.²⁷⁷

Des Weiteren kann eine Selbstberechnung der ImmoEST gem § 30c Abs 4 zweiter TS EStG unterbleiben, soweit der Veräußerungserlös voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft zufließt. Damit soll vermieden werden, dass der Parteienvertreter bei Veräußerungsvorgängen einer übermäßigen Belastung ausgesetzt ist. Die Vornahme der Selbstberechnung kann daher unterbleiben, wenn bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Selbstberechnung absehbar ist, dass der Zufluss gem § 19 EStG erst nach Ablauf eines Jahres nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgen wird. Im Gegensatz zu § 30c Abs 3 EStG, wonach die Verpflichtung zur Entrichtung erlischt, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung der Selbstberechnung gem § 30c Abs 2 Z 1 EStG und dem Zeitpunkt des Zuflusses mehr als ein Jahr liegt, berechnet sich diese Frist ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes und nicht ab dem Zeitpunkt der Vornahme der Mitteilung gem § 30c Abs 2 Z 1 EStG. Ein späterer Zufluss des Veräußerungserlöses wäre beispielsweise bei einer im Kaufvertrag vereinbarten Ratenzahlung gegeben.²⁷⁸

Soweit bei Veräußerungen eines Grundstücks des Betriebsvermögens stille Reserven gem § 12 EStG übertragen werden oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden, kann eine Selbstberechnung der ImmoEST gem § 30 c Abs 3 dritter TS EStG ebenso unterbleiben. Wird allerdings nur ein Teil der realisierten stillen Reserven übertragen und für den

²⁷⁶ Vgl EStR 2000 Rz 6721; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 16.

²⁷⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6716; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 18.

²⁷⁸ Vgl EStR 2000 Rz 6717; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 19.

Restbetrag keine Übertragungsrücklage gebildet, bleibt für diesen Restbetrag die Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung aufrecht. Zudem genügt eine Absicht des Veräußerers, die stillen Reserven zu übertragen oder eine Übertragungsrücklage zu bilden, da derartige Rücklagenbildungen im Zeitpunkt der Veräußerung nicht unmittelbar stattfinden.²⁷⁹

Eine Selbstberechnung der ImmoEST kann gem § 30c Abs 4 vierter TS EStG auch dann unterbleiben, wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird. In diesen Fällen kommt der besondere Steuersatz in Höhe von 25% nicht zur Anwendung. Aus diesem Grund wurde korrespondierend die Ausnahme von der Selbstberechnung der ImmoEST geschaffen. Die Einkünfte sind daher in die Steuererklärung aufzunehmen und zu veranlagen.²⁸⁰

Die fünfte und letzte Ausnahme von der Pflicht zur Selbstberechnung der ImmoEST besteht gem § 30c Abs 4 fünfter TS EStG bei Veräußerung des Grundstücks im Rahmen eines Verfahrens gem § 133 ff EO, also im Rahmen einer Zwangsversteigerung.²⁸¹

Darüber hinaus ist bei Veräußerungen von Grundstücken des Betriebsvermögens dann keine Selbstberechnung oder besondere Vorauszahlung vorzunehmen, wenn der besondere Steuersatz aufgrund von § 30a Abs 3 Z 1 und 2 EStG zumindest teilweise nicht anwendbar ist. Demnach sind Veräußerungen von Grundstücken des Umlaufvermögens sowie aus Betrieben, deren Schwerpunkt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt, von der Selbstberechnung ausgenommen.²⁸²

²⁷⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6718; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 20.

²⁸⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6719; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 21.

²⁸¹ Vgl EStR 2000 Rz 6720; *Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013) § 30c Tz 23.

²⁸² Vgl EStR 2000 Rz 6706.

9 Besonderheiten für Körperschaften

Im Zusammenhang mit der umfassenden Neuregelung der Grundstücksbesteuerung haben sich auch für Körperschaften zahlreiche Änderungen ergeben. Dies betrifft unter anderem die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art, die auf Grundstücksveräußerungen erweitert wird, Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen. Das nachfolgende Kapitel befasst sich allerdings ausschließlich mit den Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften, also jenen, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und deren gesamten Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Dies trifft insbesondere auf Kapitalgesellschaften zu. Auf die Änderungen die sich für beschränkte Körperschaftsteuerpflichtige der zweiten Art und für Privatstiftungen ergeben, wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen.²⁸³

9.1 Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften

Nach § 24 Abs 3 Z 4 KStG sind die §§ 30b und 30c EStG nicht auf Körperschaften gem § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG, sofern diese unter § 7 Abs 3 KStG fallen, anzuwenden. Darunter fallen einerseits unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und andererseits beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, und beide Gruppen darüber hinaus nur dann, wenn sie aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind. Darüber hinaus sind die §§ 30b und 30c EStG nicht auf Privatstiftungen anwendbar.

Die Auswirkungen der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung für Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG ergeben sich aus einem Umkehrschluss. Da nach § 24 Abs 3 Z 4 erster TS KStG für unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften die §§ 30b und 30c EStG nicht anzuwenden sind, und damit vom Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung ausgenommen sind, gelten die Regelungsinhalte des § 4 Abs 3a EStG für Grundstücke, die einem Betriebsvermögen zugehören, sinngemäß auch für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften.²⁸⁴

Einige Bestimmungen des § 4 Abs 3a EStG sind allerdings von vornherein für Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG nicht anwendbar. Somit scheidet die pauschale Einkünfteermittlung gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG für unter § 7 Abs 3 KStG fallende

²⁸³ Vgl *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239.

²⁸⁴ Vgl *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239 (242); *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 43.

Körperschaften naturgemäß aus, da Grundstücke im Betriebsvermögen von Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG am 31. März 2012 jedenfalls steuerverfangen waren und somit Neubestand darstellen. Im Gegensatz zur pauschalen Einkünfteermittlung ist der Inflationsabschlag bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens hingegen für Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG anwendbar. Da dieser gem § 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG auch für Grund und Boden des Anlagevermögens im betrieblichen Bereich zusteht, kommt der Inflationsabschlag grundsätzlich auch im Betriebsvermögen von Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG zur Anwendung. Wie bereits erläutert, kommt der Inflationsabschlag im Betriebsvermögen natürlicher Personen gem § 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG für Grund und Boden nicht zur Anwendung, soweit die Veräußerung unter die Ausnahmebestimmungen vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 Z 1 bis 4 oder Abs 4 EStG fällt. Unklar ist allerdings, ob die Ausnahmebestimmungen auch auf § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften anzuwenden sind.²⁸⁵

Bodis/Mayr vertreten die Auffassung, dass eine weitgehende Gleichstellung mit der Besteuerungssystematik bei natürlichen Personen dadurch erreicht wird, dass der Inflationsabschlag für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften nicht in sämtlichen Fällen zustehen sollte. Es ist vielmehr eine sachliche Differenzierung anhand der in § 30a Abs 3 EStG genannten Ausnahmebestimmungen vorzusehen. Jene Ausnahmen vom besonderen Steuersatz, die „Steuersatzarbitrage“ verhindern sollten (dazu zählen vorgenommene Teilwertabschreibungen nach § 30a Abs 3 Z 3 EStG und die Übertragung stiller Reserven nach § 30a Abs 3 Z 4 EStG), haben für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften keine Bedeutung. Jene Ausnahmen, die jedoch Tätigkeiten „pönalisieren“, sollen nach der Meinung von *Bodis/Mayr* auch bei § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften zum Ausschluss des Inflationsabschlages führen. Dazu zählen einerseits der gewerbliche Grundstückshandel nach § 30a Abs 3 Z 1 EStG und die Immobilienentwicklung nach § 30a Abs 3 Z 2 EStG. Meiner Meinung nach kann der Ansicht von *Bodis/Mayr* zugestimmt werden, da es im Ergebnis sachgerecht erscheint, Körperschaften hinsichtlich des Inflationsabschlages nicht besser zu stellen als etwa natürliche Personen, die ihren Gewinn gem § 5 EStG ermitteln.²⁸⁶

Zudem kommt für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften auch die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 33 EStG, wonach Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der Einkommensteuer befreit sind, zur

²⁸⁵ Vgl *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239 (242); *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 43 f.

²⁸⁶ Vgl *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239 (242); *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 44.

Anwendung. Da die Steuerbefreiungstatbestände des § 3 EStG auf Grund der Einkommensermittlungsvorschrift des § 7 Abs 2 KStG auch für Körperschaften anwendbar sind, steht § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften diese Befreiung zu. Darüber hinaus sind die Befreiungsbestimmungen des § 30 Abs 2 Z 3 und 4 EStG für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften ebenfalls von Relevanz, da in § 4 Abs 3a Z 1 EStG auf diese Bestimmungen verwiesen wird. Darunter fallen einerseits Veräußerungen infolge eines behördlichen Eingriffs und andererseits Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- oder Baulandumlegungsverfahrens (siehe Kapitel 4.4). Des Weiteren ist auch bei § 7 Abs 3 EStG-Körperschaften denkbar, dass gem § 4 Abs 3a Z 5 EStG bei Übertragung von Grundstücksteilen an die Gemeinde im Zuge einer Umwidmung die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile erhöht werden müssen.²⁸⁷

Das Betriebsausgabenabzugsverbot, welches im privaten und betrieblichen Bereich natürlicher Personen zur Anwendung kommt, ist für unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige nicht relevant. Da der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG nicht anwendbar ist und somit Aufwendungen und Ausgaben nicht mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen können.²⁸⁸

²⁸⁷ Vgl *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239 (242 f).

²⁸⁸ Vgl *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in: *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012) 44.

10 Besonderheiten bei Einbringungen nach Art III UmgrStG

Mit dem AbgÄG 2012 führte der Gesetzgeber in § 16 Abs 6 UmgrStG und § 18 Abs 5 UmgrStG zwei neue Bestimmungen ein, welche jeweils alternativ die Einbringung von „altem“ betrieblichen Grund und Boden im Rahmen des Art III UmgrStG regeln.²⁸⁹

Nach § 16 Abs 6 UmgrStG kann abweichend von § 14 Abs 1 UmgrStG bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben der zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden mit den nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden Werten (gemeiner Wert) angesetzt werden, wenn im Falle einer Veräußerung am Einbringungstichtag § 30 Abs 4 EStG auf den Grund und Boden ganz oder teilweise anwendbar wäre.

Entsprechend dieser Bestimmung kann bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben der zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden unter bestimmten Voraussetzungen anstelle des sonst für Einbringungen geltenden Buchwerts mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Die Bestimmung des § 16 Abs 6 UmgrStG gilt demnach für Grund und Boden und somit nicht für Gebäude. Die Aufwertungsoption gem § 16 Abs 6 UmgrStG steht auch bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen dem einbringenden Mitunternehmer zu. Voraussetzung für die Aufwertung von § 16 Abs 6 UmgrStG ist, dass auf den Grund und Boden bei gedanklicher Veräußerung am Einbringungstichtag die Pauschalbesteuerung gem § 30 Abs 4 EStG ganz oder teilweise anwendbar wäre (siehe Kapitel 4.3.2).²⁹⁰

Folge der Anwendung des § 16 Abs 6 UmgrStG ist der Ansatz des jeweiligen Grund und Bodens mit dem gemeinen Wert iSd § 6 Z 14 EStG in der steuerlichen Einbringungsbilanz. Der Wertansatz ist auch für die übernehmende Körperschaft (§ 18 Abs 2 UmgrStG) und für die Bewertung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 20 Abs 2 UmgrStG) maßgebend. Auf den durch die Aufwertung des Grund und Bodens entstehenden Veräußerungsgewinn kann § 30 Abs 4 EStG angewendet werden, somit ist die pauschalierte Bemessungsgrundlage anzuwenden, wobei der pauschale Ansatz der Anschaffungskosten mit 86% bzw mit 40% vom gemeinen Wert des Grund und Bodens berechnet wird. Für die nicht von § 30 Abs 4 EStG erfassten stillen Reserven gilt die „allgemeine“ Bemessungsgrundlage (siehe Kapitel 4.3.1). Nach *Hofmann* hat die Abfuhr der ImmoESt nach den allgemeinen Regeln der §§ 30b und 30c EStG zu erfolgen, dh, der Parteienvertreter hat bei Selbstberechnung der GrESt auch die ImmoESt selbst zu

²⁸⁹ Vgl *Hofmann*, Die Neurungen bei der Einbringung von „altem“ Grund und Boden im Rahmen des Art III UmgrStG durch das AbgÄG 2012, SWK 2013, 616.

²⁹⁰ Vgl *Reinhold/Hirschler*, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoESt, WT 05-06/2013, 263.

berechnen und abzuführen. Eine Abgeltungswirkung tritt im betrieblichen Bereich gem § 30b Abs 2 EStG jedoch nicht ein.²⁹¹

Offen ist aber, ob bei der Ausübung des Wahlrechts gem § 16 Abs 6 UmgrStG auch die nicht-pauschale Besteuerung dem Einbringenden möglich ist. Aus dem Wortlaut des Gesetzestextes ist kein Ausschlussgrund ersichtlich. Nach dem Gesetzeswortlaut ist für den Ansatz des gemeinen Wertes „nur“ Voraussetzung, dass § 30 Abs 4 EStG am 31. März 2012 ganz oder teilweise anwendbar wäre. Somit kann auf das allgemeine Ertragsteuerrecht zurückgegriffen werden, wonach § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG als „Wahlrecht-Bestimmung“ zu verstehen ist. Kommt es zu keiner Ausübung der pauschalen Besteuerung gem § 30 Abs 4 EStG, ist bei der Frist für den Ansatz des Inflationsabschlages auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Anschaffung des Grund und Bodens abzustellen.²⁹²

Darüber hinaus müsste mangels ausdrücklicher Regelung die Frist für den Inflationsabschlag analog zu den Bestimmungen des § 18 Abs 5 Z 2 TS 2 UmgrStG gelten, wonach die Frist mit dem Einbringungsstichtag zu laufen beginnt. Dies würde insofern als sachgerecht erachtet werden können, weil der Ansatz des Inflationsabschlages ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung zusteht und der Verweis von § 16 Abs 6 UmgrStG auf § 6 Z 14 EStG eine Tauschbesteuerung zur Folge hat und somit eine Anschaffung auf Seiten der übernehmenden Körperschaft und Veräußerung auf Seiten des Einbringenden vorliegt.²⁹³

§ 18 Abs 5 UmgrStG enthält eine Sondervorschrift für mit einem Betrieb oder Teilbetrieb miteingebrachten Grund und Boden, der am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfänglich war und der zum Buchwert eingebracht wurde, weil der Einbringende von der Aufwertungsoption des § 16 Abs 6 UmgrStG nicht Gebrauch gemacht hat. In diesen Fällen ist der Teilwert des Grund und Bodens zum Einbringungsstichtag in Evidenz zu nehmen, wenn beim Rechtsvorgänger im Falle einer Veräußerung am Einbringungsstichtag § 30 Abs 4 EStG auf den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre.²⁹⁴

Im Vergleich zur Bestimmung des § 16 Abs 6 UmgrStG gewährleistet § 18 Abs 5 UmgrStG zwar die Steuerneutralität der Einbringung und stellt sicher, dass auch in Zukunft auf die zum Einbringungsstichtag bestehenden stillen Reserven im Grund und Boden bei späterer

²⁹¹ Vgl *Hofmann*, Die Neurungen bei der Einbringung von „altem“ Grund und Boden im Rahmen des Art III UmgrStG durch das AbgÄG 2012, SWK 2013, 616 (617); *Reinhold/Hirschler*, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoEST, WT 05-06/2013, 265.

²⁹² Vgl *Reinhold/Hirschler*, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoEST, WT 05-06/2013, 265.

²⁹³ Vgl *Reinhold/Hirschler*, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoEST, WT 05-06/2013, 265.

²⁹⁴ Vgl *Wolf*, Die Immobilienertragsteuer bei Einlagen und Umgründungen, SWK 2013, 494 (496), EIRV 1960 BlgNR 24. GP, 37.

Veräußerung die Pauschalbesteuerung des § 30 Abs 4 EStG angewendet werden kann, allerdings ist zu bedenken, dass dies nur für die übernehmende Körperschaft gilt. Auf Ebene des Einbringenden spiegeln sich durch die Buchwerteinbringung auch des Grund und Bodens die stillen Reserven in den Anteilen des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft wider. Demnach sind auch die auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven in den Anteilen des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft steuerverfangen und unterliegen im Falle der Veräußerung der Anteile als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen einer zusätzlichen Besteuerung von 25% (Verdopplung der stillen Reserven). Demnach erscheint unter diesem Gesichtspunkten die Aufwertung nach § 16 Abs 6 UmgrStG steuerlich attraktiver.

Die Formulierung „auf den gesamten Grund und Boden“ könnte bedeuten, dass, wenn auch nur ein einzelnes von mehreren eingebrachten Grundstücken nicht nach den Vorschriften des § 30 Abs 4 EStG veräußert werden könnte, die Bestimmungen des § 18 Abs 5 UmgrStG zur Gänze nicht anwendbar ist. Da allerdings jedes einzelne Wirtschaftsgut nach dem Grundsatz der Einzelbewertung zu Buchwerten übernommen wird, wird sich die Formulierung des § 18 Abs 5 Z 1 UmgrStG auf das jeweilige einzelne Wirtschaftsgut Grund und Boden beziehen.²⁹⁵

Wird im Zuge der Einbringung eines (Teil-)Betriebes Grund und Boden eingebracht, ist gem § 18 Abs 5 Z 2 UmgrStG für nicht steuerverfanges Altvermögen eine gespaltene Betrachtung vorgesehen. Im Fall einer späteren Veräußerung des Grund und Bodens durch die übernehmende Körperschaft ist die Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs 4 EStG auch für die übernehmende Körperschaft weiterhin für bis zum Einbringungsstichtag entstanden stille Reserven für den Grund und Boden anwendbar. An die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der Teilwert des Grund und Bodens zum Einbringungsstichtag. Zu diesem Zweck ist der Teilwert gem § 18 Abs 5 Z 1 UmgrStG in Evidenz zu nehmen. Voraussetzung ist allerdings, dass § 30 Abs 4 EStG beim Rechtsvorgänger auf den gesamten Grund und Boden anwendbar gewesen wäre. Damit sollen nach Ansicht der Finanzverwaltung Fälle, in denen § 30 Abs 4 EStG partiell zustand, vom Anwendungsbereich ausgenommen werden.²⁹⁶

Alle Wertveränderungen in der Sphäre der übernehmenden Körperschaft sind dagegen nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu besteuern. Dabei tritt gem § 18 Abs 5 Z 2 UmgrStG der Teilwert zum Einbringungsstichtag an Stelle des Buchwerts. Für die

²⁹⁵ Vgl *Reinhold/Hirschler*, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoEST, WT 05-06/2013, 266.

²⁹⁶ Vgl *Wolf*, Die Immobilienertragsteuer bei Einlagen und Umgründungen, SWK 2013, 494 (496), EIRV 1960 BlgNR 24. GP, 37.

Berechnung eines Inflationsabschlages ist auf den Einbringungsstichtag als Anschaffungszeitpunkt abzustellen.²⁹⁷

Während § 16 Abs 6 UmgrStG den Ansatz des gemeinen Wertes gestattet, wenn auf den Grund und Boden § 30 Abs 4 EStG ganz oder teilweise anwendbar wäre, sieht § 18 Abs 5 Z 1 UmgrStG als Anwendungsvoraussetzung vor, dass § 30 Abs 4 EStG auf den gesamten Grund und Boden anwendbar sein muss. Allerdings besteht Uneinigkeit für Fälle der partiellen Anwendbarkeit des § 30 Abs 4 EStG auf zum Einbringungsvermögen gehörenden alten Grund und Boden. Wird das Wahlrecht des § 16 Abs 6 UmgrStG nicht ausgeübt, so stellt sich die Problematik, wie mit zum Buchwert übernommenem teils steuerverhängenem, teils nicht steuerverhängenem Grund und Boden umzugehen ist. Nach Ansicht von *Furherr* sollen die Gewinnermittlungsrechtlichen Positionen des Einbringenden und somit die partielle Begünstigung des § 30 Abs 4 EStG iSd Gesamtrechtsnachfolgefiktion gem § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG uneingeschränkt auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Somit stünde für Aufwertungsbeträge aus einem Wechsel der Gewinnermittlungsart oder Einlage zum Teilwert in einen Betrieb, der nach § 5 EStG bilanziert, vor Einbringung die Bestimmung des § 30 Abs 4 EStG im Falle einer späteren Veräußerung zu. Nach Ansicht von *Walter* ist aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes „auf den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre“ die partielle pauschale Einkünfteermittlung nach § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG für die übernehmende Gesellschaft nicht möglich.²⁹⁸

²⁹⁷ Vgl *Wolf*, Die Immobilienertragsteuer bei Einlagen und Umgründungen, SWK 2013, 494 (496), ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 37.

²⁹⁸ Vgl *Reinhold/Hirschler*, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoEST, WT 05-06/2013, 266.

11 Zusammenfassung

Durch die Einführung des 1. StabG 2012 kam es zu einer grundlegenden Neuregelung der Immobilienbesteuerung für natürliche Personen sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich. Allerdings ließen einige Bestimmungen des 1. StabG 2012 noch Einzelthemen offen, welche das AbgÄG 2012 systematisch und konsequent zu lösen versuchte. Das Ziel dieser Masterarbeit war es, die Änderungen des Abgabenrechts durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 zu untersuchen, wobei sich diese Untersuchung auf die neue Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich beschränkt. Darüber hinaus wurden auch die Änderungen im Rahmen der Grundstücksveräußerung für Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG behandelt und die diesbezüglichen Änderungen im Art III UmgrStG erläutert.

Vor der Einführung des 1. StabG 2012 blieben bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme sowie sonstige Wertveränderungen von im Anlagevermögen befindlichem Grund und Boden außer Ansatz. Dies galt allerdings nicht, wenn die Veräußerung oder Entnahme des Grund und Bodens des Anlagevermögens innerhalb der Spekulationsfrist iSd § 30 EStG aF erfolgte. In § 5 Abs 1 EStG aF war ausdrücklich vorgesehen, dass diese Bestimmung für einen § 5 EStG-Ermittler nicht anzuwenden ist. Aus diesem Grund waren sowohl der Veräußerungsgewinn als auch sonstige Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens unabhängig von der Behaltedauer für § 5 EStG-Ermittler voll steuerwirksam. Im Zuge der Einführung der Immobilienertragsteuer wurde vom Gesetzgeber diese Unterscheidung der Gewinnermittlungsarten gestrichen. Somit sind auch die Weichen einer Vereinheitlichung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG gestellt. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken werden nun unabhängig davon, ob die Grundstücke im Betriebsvermögen gehalten werden oder ob es sich um Grundstücke des Privatvermögens handelt, generell besteuert. Darüber hinaus ist es unerheblich, ob der Gewinn eines Betriebes nach § 4 Abs 1, nach § 4 Abs 3 oder nach § 5 EStG ermittelt wird.

Auf Grund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Grund und Boden vor dem 1. April 2012 kommt es zu unterschiedlichen Besteuerungskonsequenzen und für die Anwendung der neuen Grundstücksbesteuerung wird aus diesem Grund zwischen zwei Gruppen von Grundstücken unterschieden. Grund und Boden des Anlagevermögens eines § 4 EStG-Ermittlers, welcher vor dem 1. April 2012 angeschafft wurde, aber zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen war, ist als Altgrundstück zu klassifizieren. Grund und Boden, der nach dem 31. März 2012 entgeltlich erworben wurde oder zum 31. März 2012 steuerverfangen waren, ist als Neugrundstück zu klassifizieren.

Diese Unterscheidung ist maßgeblich, da der Veräußerungsgewinn für Neugrundstücke durch den Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Buchwert des Grundstücks zu ermitteln ist. Bei der Veräußerung von Altgrundstücken kann der Veräußerungsgewinn hingegen auch pauschal ermittelt werden, wobei zu beachten ist, dass bei der Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich ausschließlich der Veräußerungsgewinn aus Grund und Boden pauschal ermittelt werden kann. Bei der Pauschalbesteuerung ist wiederum zu unterscheiden, ob nach dem 31. Dezember 1987 eine Umwidmung stattgefunden hat oder nicht. Wurde der Grund und Boden nach dem 31. Dezember 1987 umgewidmet, werden die Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt. Unter Anwendung des besonderen Steuersatzes in Höhe von 25% ergibt sich ein Effektivsteuersatz von 15% des Veräußerungserlöses. Kam es nach dem 31. Dezember 1987 zu keiner Umwidmung, dann werden die Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses fingiert und der veräußerte Grund und Boden unterliegt somit einem Effektivsteuersatz von 3,5% des Veräußerungserlöses. Die pauschale Gewinnermittlung stellt für den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht dar, denn der Gesetzgeber sieht in § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG vor, dass der Veräußerungsgewinn pauschal ermittelt werden kann, aber nicht muss, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

Da Grundstücke üblicherweise sehr lange gehalten werden, soll neben dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% auch ein Inflationsabschlag berücksichtigt werden. Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vermindern sich ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung oder späteren Umwidmung jährlich um 2%, höchstens jedoch um 50%. Im Unterschied zur Grundstücksbesteuerung im Privatvermögen ist bei der Veräußerung von Betriebsgrundstücken der Inflationsabschlag auf Grund und Boden des Anlagevermögens beschränkt. Darüber hinaus darf dieser nur auf Veräußerungen von Grund und Boden des Anlagevermögens angewendet werden, wenn der lineare Steuersatz von 25% anzuwenden ist. Da sich die pauschale Gewinnermittlung und der Inflationsabschlag wechselseitig ausschließen, steht für den Fall, dass der Veräußerungsgewinn für Grund und Boden pauschal ermittelt wird, kein Inflationsabschlag zu.

Unter bestimmten Voraussetzungen nimmt der Gesetzgeber die Veräußerungen von Grundstücken von der Besteuerung aus. Darunter ist einerseits die Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs zu verstehen. Andererseits sind auch Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der Einkommensteuer befreit. Des Weiteren sind Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder

Flurbereinigungsverfahrens iSd FlurVgG und im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland steuerfrei zu belassen.

Im Zuge des 1. StabG 2012 und des AbgÄG 2012 wurde ebenso eine neue Bestimmung über die Verlustverwertung von Grundstückveräußerungen eingeführt. Demnach sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert iSd § 6 Z 2 lit a EStG und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG, auf deren Wertsteigerung der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus Grundstückveräußerungen und mit Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender Verlustüberhang kann nur zur Hälfte mit einem betrieblichen Restgewinn oder mit anderen betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen, verrechnet werden.

Seit dem 1. April 2012 wird in § 20 Abs 2 EStG das Abzugsverbot für Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung geregelt. Demnach dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Darunter fallen beispielsweise die Verkäuferprovision an den Makler, Kosten für Inserate, vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten und Kosten von Bewertungsgutachten.

Das 1. StabG 2012 führte nicht nur dazu, dass die Veräußerung von außerbetrieblich und betrieblich genutzten Grundstücken im Wesentlichen die gleichen steuerlichen Auswirkungen haben. Es brachte zudem sowohl hinsichtlich der Einlage als auch der Entnahme von Grundstücken eine Modifikation. Vor dem 1. April 2012 waren Einlagen von Grundstücken gem § 6 Z 5 lit a EStG aF stets mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Durch die Neuregelungen des 1. StabG 2012 und des AbgÄG 2012 hat die Bewertung der Einlage weiterhin grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen. Der Teilwertansatz ist gem § 6 Z 5 lit c EStG allerdings lediglich auf eingelegte Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, die zum 31. März 2012 nicht steuerverfange waren, beschränkt. Für Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, die nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden oder die zum 31. März 2012 steuerverfange waren, ist die Einlage gem § 6 Z 5 lit b EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, es sei denn, der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung ist niedriger. Nach § 6 Z 5 lit b EStG ist der nackte Grund und Boden, unabhängig davon, ob es sich um Altvermögen oder Neuvermögen handelt, mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Teilwert im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen. Dadurch wird verhindert, dass im Privatvermögen eingetretene

Wertminderungen in die betriebliche Sphäre verlagert werden. Bei Gebäuden sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzung für Abnutzung, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, und um die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Darüber hinaus sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Nach § 4 Abs 3a Z 4 EStG gilt bei der Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegten Grundstücken des Betriebsvermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage. Soweit Grundstücke zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren oder ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wären, kann § 30 Abs 4 EStG angewendet werden. Ein über den Teilwert hinausgehender Veräußerungserlös ist im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu versteuern.

Entnahmen aus dem Betriebsvermögen sind grundsätzlich nach alter und neuer Rechtslage mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Im Rahmen des 1. StabG 2012 wurde allerdings eine wichtige Ausnahme von diesem Grundsatz eingeführt. Abweichend von der bisherigen Rechtslage ist die Entnahme nach dem 31. März 2012 von Grund und Boden gem § 6 Z 4 EStG grundsätzlich mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Der Buchwertansatz kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der Grund und Boden im Veräußerungsfall dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG unterliegt, dh es darf keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegen.

Darüber hinaus haben sich durch die Immobilienbesteuerung auch im Rahmen der Betriebsaufgabe Änderungen ergeben. Nach § 24 Abs 3 EStG ist bei der Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufgabe die Summe der erzielten Veräußerungspreise als Veräußerungserlös anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, ist der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen als Veräußerungspreis anzusetzen. Grund und Boden ist mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Somit wird klargestellt, dass eine betriebsaufgabebedingte Entnahme von Grund und Boden nicht anders als die Entnahme von Grund und Boden bei aufrechter Betrieb behandelt wird.

Da vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 die steuerliche Behandlung von Grund und Boden von der Gewinnermittlungsart abhängig war, kam es auch beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen. Nach § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG aF war bei Übergang auf die Gewinnermittlung gem § 5 EStG Grund und Boden stets steuerneutral auf den höheren Teilwert im Zeitpunkt des Übergangs aufzuwerten bzw auf den niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt des Übergangs abzuwerten. Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG auf eine andere Gewinnermittlungsart waren die stillen Reserven gem § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG aF des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern. Da es ab 1. April 2012 zu einer Angleichung aller Gewinnermittlungsarten in Bezug auf Grund und Boden gekommen ist, hat der Wechsel der Gewinnermittlung keine steuerlichen Auswirkungen und § 4 Abs 10 Z 3 EStG aF wurde aufgehoben.

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken unterliegen sowohl im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen ab 1. April 2012 gem § 30a Abs 1 EStG einem besonderen Steuersatz von 25%. Der Höhe nach orientiert sich der besondere Steuersatz an jenem für Kapitalerträge und Substanzgewinne aus Kapitalanlagen. Dadurch soll einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgefedert werden. Nach § 30a Abs 2 EStG kann anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% zur Regelbesteuerung optiert werden. Allerdings ist zu beachten, dass die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche (betriebliche und außerbetriebliche) Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, angewendet werden kann (kein „cherry picking“).

Der Gesetzgeber hat jedoch im Zuge des 1. StabG 2012 und des AbgÄG 2012 bestimmte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG ausgenommen. Darunter fallen gem § 30a Abs 3 Z 1 EStG Grundstücke, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Davon sind im Wesentlichen die gewerblichen Grundstückshändler umfasst. Nach § 30a Abs 3 Z 2 EStG kommt anstelle des besonderen Steuersatzes der normale progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung, wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Nach § 30a Abs 3 Z 3 EStG wurden Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, soweit der Buchwert durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommenen Teilwertabschreibung gemindert ist, von der Anwendung des besonderen Steuersatzes ausgeschlossen. Zudem sind gem § 30a Abs 3 Z 4 EStG Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, soweit auf deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind, von dem besonderen

Steuersatz ausgenommen. Der besondere Steuersatz gilt schließlich nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 EStG oder des § 19 EStG zu Einkünften führt.

Durch das 1. StabG 2012 wurde für private und betriebliche Grundstücksveräußerungen mit der selbst zu berechnenden Immobilienertragsteuer eine neue Erhebungsform eingeführt. Im Unterschied zu privaten Grundstücksveräußerungen entfaltet die Erhebung der Immobilienertragsteuer bei der Veräußerung von Grundstücken im Betriebsvermögen keine Abgeltungswirkung. Somit ist das Ergebnis aus Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen zwingend in die Steuererklärung aufzunehmen und im Wege der Veranlagung zu berücksichtigen, wobei die Immobilienertragsteuer als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Unter bestimmten Voraussetzungen ist bei einer Veräußerung eines Grundstücks des Privatvermögens oder des Betriebsvermögens keine ImmoEST zu entrichten. In diesem Fall ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% an das Finanzamt zu entrichten. Die Entrichtung der besonderen Vorauszahlung entfaltet keine Abgeltungswirkung und gilt somit nur als Vorauszahlung für die Einkommensteuer.

Im Rahmen der neu gestalteten Besteuerung von Grundstücksveräußerungen wurde zudem ein an das GrEStG angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem eingeführt. Nach § 30c Abs 1 EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung iSd § 10 Abs 1 GrEStG dem Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Im Gegensatz zur Selbstberechnung iSd § 11 GrEStG sind die Parteienvertreter zur Mitteilung einer Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG verpflichtet. Nimmt der Parteienvertreter allerdings eine Selbstberechnung der GrESt vor, wird die Mitteilungsverpflichtung gem § 30c Abs 1 EStG durch die Regelungen über die Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung gem § 30c Abs 2 EStG verdrängt. Die Selbstberechnung der ImmoEST kann allerdings gem § 30c Abs 4 EStG auch unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben.

Im Zusammenhang mit der umfassenden Neuregelung der Grundstücksbesteuerung haben sich auch für Körperschaften zahlreiche Änderungen ergeben. Nach § 24 Abs 3 Z 4 KStG sind die §§ 30b und 30c EStG nicht auf Körperschaften gem § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG, sofern diese unter § 7 Abs 3 KStG fallen, anzuwenden. Darüber hinaus ist die pauschale Einkünfteermittlung für unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften nicht anzuwenden, da Grundstücke im Betriebsvermögen von Körperschaften gem § 7 Abs 3 KStG am 31. März 2012 jedenfalls steuerverfangen waren und somit Neubestand darstellen. Zudem ist das

Betriebsausgabenabzugsverbot nicht relevant, da der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist und somit Aufwendungen und Ausgaben nicht mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen können. Hingegen gelten die Bestimmungen über die Vornahme eines Inflationsabschlages bei Grund und Boden auch für die Gewinnermittlung von unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften und damit insbesondere auch für Kapitalgesellschaften.

In Art III UmgrStG wurden zwei neue Bestimmungen eingeführt, welche jeweils alternativ die Einbringung von „altem“ betrieblichen Grund und Boden regeln. Nach § 16 Abs 6 UmgrStG kann abweichend von § 14 Abs 1 UmgrStG bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben der zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden mit den nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden Werten (gemeiner Wert) angesetzt werden, wenn im Falle einer Veräußerung am Einbringungstichtag § 30 Abs 4 EStG auf den Grund und Boden ganz oder teilweise anwendbar wäre. Macht der Einbringende von der Aufwertungsoption des § 16 Abs 6 UmgrStG nicht Gebrauch, enthält § 18 Abs 5 UmgrStG eine Sondervorschrift für mit einem Betrieb oder Teilbetrieb miteingebrachten Grund und Boden, der am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen war und der zum Buchwert eingebracht wurde. In diesen Fällen ist der Teilwert des Grund und Bodens zum Einbringungstichtag in Evidenz zu nehmen, wenn beim Rechtsvorgänger im Falle einer Veräußerung am Einbringungstichtag § 30 Abs 4 EStG auf den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre. Damit kann die übernehmende Körperschaft im Fall der Veräußerung des Grund und Bodens ausnahmsweise die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG für zum Einbringungstichtag bereits bestehende stille Reserven anwenden. Zu bedenken ist in diesem Fall aber, dass diese stille Reserven auch in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft steuerverhangen sind und diesbezüglich keine Pauschalbesteuerung möglich ist.

12 Quellenverzeichnis

- Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz⁸ (2000)
- Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁵ (2012)
- Baldauf/Kanduth-Kristen*, Jakom Einkommensteuergesetz⁶ (2013)
- Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826
- Beiser*, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG, SWK 2013, 603
- Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012¹, SWK-Spezial 2013
- Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 383
- BMF*, BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, SWK 2012, 1148
- Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239
- Bodis/Schlager*, Immobilienertragsteuer – Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 173
- Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357
- Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411
- Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 177
- Doralt*, Einkommensteuergesetz II⁷ (2002)
- Doralt*, Einkommensteuergesetz II⁹ (2005)
- Doralt*, Einkommensteuergesetz II¹⁰ (2006)
- Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹¹ (2007)
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007)
- Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹³ (2009)
- Doralt*, Einkommensteuergesetz I¹⁴ (2010)
- Doralt*, Steuerrecht 2012/13¹⁴ (2012)
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012)
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013)
- Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167
- Haunold*, Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts¹⁴ (2013)
- Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg.), Immobilienbesteuerung² (2012)
- Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht 2009/2010⁴ (2009)
- Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563
- Hofmann*, Die Neurungen bei der Einbringung von „altem“ Grund und Boden im Rahmen des

Art III UmgrStG durch das AbgÄG 2012, SWK 2013, 616

Holoubek/Potacs (Hrsg.), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts I² (2007)

Huber, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59

Kanduth-Kristen, Zweifelsfragen zum Inflationsabschlag gem § 30 Abs 3 EStG, SWK 2013, 354

Kofler, Die steuerliche Behandlung von Grund und Boden beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 Abs 1 und 3 EStG, FJ 1989, 41

Kohler, ImmoESt: Selbstberechnung kann nur zu Chaos führen, SWK 2012, 1375

Krejci, Privatrecht⁷ (2007)

Mayr, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42

Mayr, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567

Mayr, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 962

Papst, Immobilienertragsteuer für Altgrundstücke: 15% oder 3,5%?, SWK 2012, 870

Perthold/Plott (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial 2012

Petschnigg, Die Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2013, SWK 2013, 906

Reinhold/Hirschler, Einbringung von Grundstücken nach Art III UmgrStG – Besondere Regelungen seit Einführung der ImmoESt, WT 05-06/2013

Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern²² (2013)

Takacs, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009)

Urtz, Die wichtigsten Änderungen der Immobilienbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, ÖStZ-Spezial 2012

Werndl, Allgemeines Steuerrecht (2000)

Wolf, Die Immobilienertragsteuer bei Einlagen und Umgründungen, SWK 2013, 494

Sonstiges

ErlRV 1680 BlgNR 24. GP

ErlRV 1960 BlgNR 24. GP

Judikatur

BVerfG 11.5.1970, 1 BvL 2 17/67, BStBl. II 1970, 579

OGH 20.4.1966, EvBl 1966, 512

VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg. 13.785, 672

VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307

VwGH 25.11.2009, 2008/15/0135

VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009

VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063
VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178
VwGH 19.6.2002, 99/15/0115
VwGH 31.8.2000, 97/16/0152
VwGH 26.9.2000, 99/13/0193
VwGH 9.9.1998, 95/14/0017
VwGH 21.2.1996, 94/16/0269
VwGH 19.9.1995, 91/14/0222
VwGH 8.3.1994, 93/14/0179
VwGH 6.4.1994, 91/13/0211
VwGH 3.11.1992, 89/14/0098
VwGH 6.12.1990, 90/16/0155, 0165
VwGH 23.5.1990, 89/13/0193
VwGH 23.3.1988, 87/13/0065
VwGH 30.6.1987, 86/14/0195
VwGH 19.3.1986, 85/13/0163
VwGH 21.10.1986, 86/14/0021
VwGH 7.10.1985, 84/15/0104
VwGH 2.9.1982, 81/16/0008
VwGH 20.2.1974, 1782/73
VwGH 30.4.1970, 1793/69
VwGH 19.2.1970, 1750/69
VwGH 7.11.1961, 0207/58
VwGH 13.10.1954, 1828/52

13 Appendix 1: Abstract

Mit dem 1. StabG 2012 kam es zu einer grundlegenden Reform der Immobilienbesteuerung natürlicher Personen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich. Seit dem 1. April 2012 ist für private und betriebliche Immobilienveräußerungen grundsätzlich ein fester Steuersatz von 25% anwendbar. Somit kommt es zu einer Angleichung mit der gleichzeitig eingeführten Besteuerung von Substanzgewinnen aus Kapitalvermögen.

Im betrieblichen Bereich wurde mit § 4 Abs 1 letzter Satz EStG der realpolitisch bedeutsamste Unterschied zwischen den steuerlichen Gewinnermittlungsarten beseitigt, wonach bei § 4 Abs 1- und § 4 Abs 3-Ermittlern Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens von der steuerlichen Erfassung ausgenommen waren. Durch das 1. StabG 2012 werden nun Wertveränderungen von Grund und Boden ab dem 1. April 2012 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG durchgehend erfasst. Somit werden Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken unabhängig davon, ob der Gewinn eines Betriebes nach § 4 Abs 1, nach § 4 Abs 3 oder nach § 5 EStG ermittelt wird, generell besteuert. Damit sind auch die Weichen für eine Vereinheitlichung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG gestellt. Im Betriebsvermögen befindlicher Grund und Boden ist daher in Zukunft jedenfalls steuerhängig.

Der Veräußerungsgewinn ist ab dem 1. April 2012 grundsätzlich mit einem linearen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG in Höhe von 25% zu besteuern. Da Immobilien üblicherweise lange gehalten werden, sieht der Gesetzgeber im Rahmen der betrieblichen Grundstücksbesteuerung bei der Veräußerung von Grund und Boden ab dem 11. Jahr einen Inflationsabschlag von jährlich 2%, höchstens jedoch 50%, vor. Dies setzt allerdings voraus, dass der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung kommt. Soweit Grund und Boden am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfassen war, können nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG die Anschaffungskosten mit einem bestimmten Prozentsatz des Veräußerungserlöses und der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses oder bei ab 1988 erfolgten Umwidmungen mit 60% angesetzt werden. In diesem Fall steht allerdings kein Inflationsabschlag zu, da sich die pauschale Gewinnermittlung und der Inflationsabschlag wechselseitig ausschließen.

Die vorliegende Masterarbeit beschäftigt sich mit den Änderungen des Abgabenrechts durch das 1. StabG 2012 und des AbgÄG 2012, wobei der Schwerpunkt auf der Untersuchung der neuen Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich liegt.

14 Appendix 2: Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere,

1. dass ich die Magister-/Masterarbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.

2. a) dass ich diese Magister-/Masterarbeit bisher weder im In- oder Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe,

~~b) dass ich diese Magister-/Masterarbeit schon an _____ vorgelegt habe.~~

Datum

Unterschrift

15 Appendix 3: Curriculum Vitae

Sabine Eder, Bakk. rer. soc. oec.

E-Mail	sabineeder0@gmail.com
Staatsangehörigkeit	Österreich
Geburtsdatum	06. November 1985
Geburtsort	Lienz/Tirol

AUSBILDUNG

seit 10.2012	Universität Wien Masterstudium der Betriebswirtschaftslehre
03.2009 – 06.2012	Universität Wien Bakkalaureatsstudium der Betriebswirtschaftslehre
10.2007 – 01.2009	Wirtschaftsuniversität Wien
09.2005 – 05.2006	Richmond upon Thames College in London
09.2000 – 06.2005	Bundeshandelsakademie Lienz mit Reifeprüfung Fachrichtung: Informationsmanagement und Informationstechnologie

BERUFSERFAHRUNG

07.2012 – 01.2014	DELOITTE GmbH, Renngasse 1, 1010 Wien Teilzeitbeschäftigung
08.2008 – 06.2012	MERCK GmbH, Zimbagasse 5, 1147 Wien Teilzeitbeschäftigung
2007 – 2011	ACADEMIA Hotelbetriebs-Ges.m.b.H, Pfeilgasse 3a, 1080 Wien Portier / Reservierung / jeweils in der Sommer-Saison
09.2005 – 06.2006	AU PAIR Stelle, Richmond upon Thames, London
08.2004	Tourismusverband Lienz, Hauptplatz 7, 9900 Lienz Praktikum
07.2003	Bank Austria UniCredit AG, Barbarahof 1, 9900 Lienz Praktikum
07.2002 – 08.2002	Universal Music GmbH, Dornachstraße 3, 9990 Nußdorf-Debant Praktikum