

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Der Erwerb und die Veräußerung von privaten
Grundstücken aus ertragsteuerlicher und
verkehrsteuerlicher Sicht
(inkl. Änderung des GrEStG 2014)“

Verfasserin

Hajnalka Kövérová, BSc

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2015

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 066 915
Masterstudium Betriebswirtschaft
o. Univ.-Prof. Mag. DDr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	V
------------------------------------	----------

1 Einleitung	1
---------------------------	----------

1.1 Problemstellung	1
1.2 Ziel und Aufbau	3
1.3 Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen.....	4

2 Ertragsteuerliche Behandlung von privaten Grundstücksveräußerungen iSd Einkommensteuergesetzes	10
---	-----------

2.1 Allgemeines	10
2.2 Grundstücksbegriff iSd Einkommensteuergesetzes	11
2.3 Veräußerungsbegriff	12
2.4 Klassifikation des Besteuerungsgegenstandes	13
2.4.1 Altgrundstück	13
2.4.2 Neugrundstück	13
2.5 Befreiungsmöglichkeiten.....	14
2.5.1 Allgemeines	14
2.5.2 Hauptwohnsitzbefreiung	14
2.5.2.1 Allgemeines	14
2.5.2.2 Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG	14
2.5.2.3 Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG	19
2.5.3 Herstellerbefreiung	21
2.5.4 Grundstücksveräußerungen infolge eines behördlichen Eingriffs.....	24
2.5.5 Befreiungstatbestände für Tauschvorgänge gem. § 30 Abs. 2 Z 4 EStG	25
2.5.5.1 Allgemeines	25
2.5.5.2 Befreiung für Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- verfahrens und Flurbereinigungsverfahrens	26
2.5.5.3 Befreiung für Tauschvorgänge im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland	27
2.5.6 Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken	27
2.6 Besteuerung des Altgrundstücks	27

2.6.1	Pauschalbesteuerung gem. § 30 Abs. 4 EStG	27
2.6.2	Option zur Regeleinkünfteermittlung.....	29
2.6.3	Ermittlung des Veräußerungsgewinns	30
2.6.3.1	Allgemeines	30
2.6.3.2	Veräußerungserlös	30
2.6.3.3	Pauschale Anschaffungskosten.....	31
2.6.3.4	Absetzung für Abnutzung	32
2.6.3.5	Werbungskosten und Inflationsabschlag	32
2.6.4	Sonderbestimmung für erstmalige Vermietung von Altgrundstücken	33
2.7	Besteuerung des Neugrundstücks.....	33
2.7.1	Allgemeines	33
2.7.2	Ermittlung des Veräußerungsgewinns	33
2.7.2.1	Allgemeines	33
2.7.2.2	Veräußerungserlös	35
2.7.2.3	Anschaffungskosten	35
2.7.2.4	Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen	37
2.7.2.5	Absetzung für Abnutzung	40
2.7.2.6	Steuerfreie Subventionen	40
2.7.2.7	Anschaffungskosten umgewidmeter und der Gemeinde unentgeltlich übertragener Grundstücksteile.....	41
2.7.2.8	Werbungskosten.....	41
2.7.2.9	Inflationsabschlag	43
2.8	Steuersatz	46
2.9	Verlustausgleich und Verlustvortrag	47
2.10	Entrichtung der Immobilienertragsteuer.....	48
2.10.1	Allgemeines	48
2.10.2	Verpflichtung zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer	49
2.10.2.1	Definition der Selbstberechnung.....	49
2.10.2.2	Parteienvertreter	50
2.10.2.3	Entstehung und Fälligkeit der Steuerschuld	50
2.10.2.4	Durchführung der Selbstberechnung, Mitteilung und Entrichtung.....	51
2.10.3	Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung	52
2.10.4	Abgeltungswirkung	54
2.10.5	Veranlagungsoption.....	54

2.10.6	Haftung des Parteienvertreters	56
--------	--------------------------------------	----

3 **Verkehrsteuerliche Behandlung von privaten Grundstückserwerben iSd Grunderwerbsteuergesetzes..... 58**

3.1	Grundstücksbegriff iSd Grunderwerbssteuergesetzes.....	58
3.2	Steuerbare Erwerbsvorgänge.....	59
3.3	Ausnahmen von der Besteuerung	61
3.3.1	Allgemeines	61
3.3.2	Die Freigrenze für Grundstückserwerbe im Rahmen der Bagatellgrenze	61
3.3.3	Grundstückserwerbe im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens und Flurbereinigungsverfahrens	62
3.3.4	Grundstückserwerbe im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland	63
3.3.5	Grundstückserwerbe durch einen fremden Staat für seine Vertretungs- behörden	63
3.3.6	Grundstückserwerbe unter Lebenden durch Ehegatten oder eingetragenen Partner	63
3.3.7	Grundstückserwerbe infolge eines behördlichen Eingriffs	64
3.4	Ermittlung der Bemessungsgrundlage.....	64
3.4.1	Allgemeines	64
3.4.2	Die Gegenleistung	65
3.4.3	Der Einheitswert	66
3.4.3.1	Dreifacher Einheitswert gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG	66
3.4.3.2	Einfacher Einheitswert gem. § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG	67
3.4.4	Der gemeine Wert.....	68
3.5	Steuersatz	69
3.6	Entrichtung der Grunderwerbsteuer	71
3.6.1	Allgemeines	71
3.6.2	Verpflichtung zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer	71
3.6.2.1	Entstehung und Fälligkeit der Steuerschuld	71
3.6.2.2	Steuerschuldner.....	72
3.6.2.3	Erklärungspflicht	73
3.6.2.4	Durchführung der Selbstberechnung, Erklärung und Entrichtung der Grunderwerbsteuer	76

3.6.3 Nichtfestsetzung und Abänderung der Grunderwerbsteuer	78
4 Zusammenfassung	81
Literaturverzeichnis	84
Rechtsquellenverzeichnis.....	91
Rechtsprechungsverzeichnis.....	93
Anhang	95
I. Abstract	95
II. Lebenslauf	96

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
aF	alte Fassung
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilage(-n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
dies	dieselbe
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommenssteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et alii/et aliae (und andere)
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FinVerw	Finanzverwaltung
FIVfGG	Flurverfassungs-Grundsatzgesetz
FN	Fußnote
gem.	gemäß
GGG	Gerichtsgebührengesetz
GP	Gesetzgebungsperiode
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GZ	Geschäftszahl
hM	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben
idF	in der Fassung
iHv	in Höhe von
Immo-ESt	Immobilienenertragsteuer

inkl.	inklusive
iSd	im Sinne des, - der
iVm	im Verbindung mit
KESt	Kapitalertragsteuer
KFZ	Kraftfahrzeug
lit.	litera (Buchstabe)
max.	maximal
Nr.	Nummer
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen
StabG	Stabilitätsgesetz
Rz	Randzahl
S.	Seite
TS	Teilstrich
Tz	Textzahl
UFS	Der unabhängige Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
Vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Welche steuerlichen Pflichten bei einer Veräußerung oder bei einem Erwerb von Grundstücken entstehen können, sind nicht nur für Unternehmen sondern auch für Privatpersonen von besonderer Bedeutung. Die gesetzlichen Bestimmungen für die Besteuerung von Grundstücken werden ständig aktualisiert bzw. geändert.

Im Rahmen einer Grundstücksübertragung wird einerseits eine Veräußerung und andererseits ein Erwerb verwirklicht. Die einzelnen Vorgänge sind, je nach dem um welche Grundstückstransaktion es sich handelt, nach den entsprechenden Rechtsvorschriften zu beurteilen. Somit ist der Erwerb eines Grundstücks mit anderen steuerlichen Konsequenzen verbunden, als die Veräußerung. Außerdem ist aus steuerlicher Sicht auch zwischen Privat- und Betriebsvermögen zu unterscheiden.¹

Infolge des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (StabG) erfolgte eine Neuerung der Besteuerung von Immobilienveräußerungen. Mit dieser Neuregelung wurden zahlreiche Änderungen für natürliche Personen, insbesondere aus ertragsteuerlicher Hinsicht, geschaffen. Zunächst ist eine sogenannte Immobilienertragsteuer (Immo-ESt) infolge einer Grundstücksveräußerung im privaten Bereich zu melden und abzuführen. Die Immo-ESt wird mit einem fixen Steuersatz in Höhe von 25% abgeführt und hat damit eine Abgeltungswirkung.² Mit dieser Regelung wird die Spekulationsfrist mit wenigen Ausnahmen abgeschafft.³

Die neue Rechtslage ist ab dem 1.4.2012 auf sämtliche Grundstücksveräußerungen anzuwenden. Es kommt im Rahmen der Besteuerung der Grundstücksveräußerung zur Unterscheidung zwischen Alt- und Neuvermögen. Grundstücke, die nach dem 31.03.2012 erworben wurden, sind jedenfalls dem Neuvermögen zuzuordnen. Bei früher angeschafften Grundstücken ist im Einzelfall zu prüfen, wie lange sich das

¹ Vgl. *Siegert* (2013), S. 325; *Bovenkamp et al.* (2013), S. III.

² Vgl. *Bovenkamp et al.* (2013), S. III; § 30b Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl. Nr. 1988/400) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2014/105).

³ Vgl. *Studera S., Thunshirn R.* (2013), Rz 574.

Grundstück im Eigentum des Veräußerers befindet und ob die Spekulationsfrist abgelaufen ist.⁴

Die Regelung zur privaten Grundstücksveräußerung wurde allerdings mit dem Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes (AbgÄG) 2012 mit dem 1.1.2013 geändert bzw. ergänzt und ist teilweise rückwirkend mit dem 1.4.2012 anwendbar.⁵ Darauf folgend wurde im Jahr 2014 das zweite AbgÄG 2014 beschlossen, welches einige Ergänzungen zu den bisherigen Regelungen im Zusammenhang mit privaten Grundstücksveräußerungen gebracht hat.⁶

Jede Veräußerung eines Grundstücks führt zugleich zu einem Erwerbsvorgang. Der Erwerb eines Grundstücks ist insbesondere mit Abfuhr von Grunderwerbsteuer verbunden.⁷ Mit dem 1.6.2014 ist die Grunderwerbssteuer-Novelle in Kraft getreten. Die Novelle sieht eine wesentliche Änderung im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage und mit dem Steuersatz vor. Nach dieser findet keine Unterscheidung mehr zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen von Grundstücken statt. Das entscheidende Kriterium für die Bemessung der zu entrichtenden Grunderwerbsteuer stellt somit die Familienzugehörigkeit dar. Demzufolge wird bei der Berechnung der Steuer darauf abgestellt, ob die Grundstücksübertragung im Rahmen des Familienkreises erfolgt oder nicht.⁸ Mit der Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) ist vorgesehen, dass die entgeltlichen Übertragungen im Familienverband günstiger, die unentgeltlichen Erwerbe außerhalb des Familienverbandes hingegen teurer werden.⁹

⁴ Vgl. Urtz / Wimpissinger (2014), S. 1.

⁵ Vgl. Urtz / Wimpissinger (2014), S. 1; ErlRV 1960 BgI NR 24. GP, S. 8.

⁶ Vgl. ErlRV 360 BgI NR 25. GP, S. 9.

⁷ Vgl. Lindauer (2010), Rz 158; Puchinger (2012), S. 24.

⁸ Vgl. Varro (2014), S. 365.

⁹ Vgl. Varro (2014), S. 369.

1.2 Ziel und Aufbau

Die vorliegende Arbeit soll einen Überblick über die aktuellen steuerrelevanten Vorschriften im Zusammenhang mit der Veräußerung und dem Erwerb eines im Inland gelegenen Grundstücks durch natürliche Personen geben. Diese Informationen sollen eine Hilfestellung bei dem Treffen von immobilienrelevanten Entscheidungen bieten.

Im Rahmen dieser Arbeit wird sowohl die Veräußerung als auch der Erwerbsvorgang eines privaten Grundstücks behandelt. Da sich die ganze Arbeit ausschließlich mit den privaten Grundstücken beschäftigt, erfolgt zunächst eine Abgrenzung zwischen dem Privat- und Betriebsvermögen. In weiterer Folge werden einerseits die ertragsteuerlichen Aspekte der Besteuerung einer privaten Grundstücksveräußerung ermittelt, andererseits kommt es zur Darstellung der verkehrssteuerlichen Konsequenzen eines Erwerbs des im Privatvermögen befindlichen Grundstücks. Demzufolge wird die Arbeit in zwei Hauptkapiteln gegliedert.

Der erste Teil beinhaltet die ertragsteuerrelevanten Fragen im Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen. Aus ertragsteuerlicher Sicht kommt es ausschließlich zur Behandlung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zur Verdeutlichung findet im ersten Schritt eine Definition des Grundstücksbegriffs im Sinne des Einkommensteuergesetzes sowie eine allgemeine Begriffsklärung der Veräußerung statt.

In weiterer Folge erfolgt eine detaillierte Darstellung der Rechtsfolgen bei einer Veräußerung eines privaten Grundstücks. Da die Ermittlung des Veräußerungsgewinns davon abhängig ist, ob das Grundstück dem Alt- oder dem Neuvermögen zuzuordnen ist, findet im nächsten Schritt eine Klassifikation des Alt- und Neugrundstücks statt. Bevor auf die Bestimmungsvorschriften von einzelnen Grundstücken eingegangen wird, werden die Steuerbefreiungsmöglichkeiten erläutert.

Die nächsten zwei Unterkapitel beschäftigen sich jeweils mit der Besteuerung des Alt- und Neuvermögens einschließlich der Ermittlung der Einkünfte in beiden Fällen. Als Nächstes wird der besondere Steuersatz beschrieben und werden die Verlustverwertung und der Verlustvortrag im Zusammenhang mit privaten Grundstücksver-

äußerungen behandelt. Schließlich werden die Vorschriften zur Mitteilung und Selbstberechnung der Immo-ESt erläutert.

Der zweite Teil befasst sich mit der verkehrssteuerlichen Behandlung eines Erwerbsvorganges. Zuerst wird der Grundstücksbegriff iSd GrEStG definiert. Darauf folgend werden die steuerbaren Erwerbsvorgänge erörtert. Genauso wie bei der ertragsteuerlichen Behandlung wird vor den Besteuerungsvorschriften auf die Befreiungsmöglichkeiten eingegangen. Erst nach diesem Kapitel wird die Ermittlung der Bemessungsgrundlage beschrieben. Nach diesen Bestimmungen erfolgt die Erläuterung der anwendbaren Steuersätze. Danach kommt es zu den Vorschriften im Zusammenhang mit der Entrichtung der Grunderwerbsteuer und schließlich werden die Möglichkeiten angeführt, in denen eine Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der Grunderwerbsteuer beantragt werden kann.

Abschließend findet eine Zusammenfassung der wesentlichen Aspekte statt.

Die vorliegende Arbeit basiert zur Gänze auf dem aktuellen Gesetzesstand, unter Berücksichtigung aller relevanten Gesetzesänderungen der letzten drei Jahre im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen im privaten Bereich.

1.3 Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen

Aufgrund unterschiedlicher Einkunftsermittlung und verschiedener Rechtsvorschriften hinsichtlich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und der Verlustverwertung ist die Unterscheidung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften von großer Bedeutung.¹⁰

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG unterliegen sieben Einkunftsarten der Einkommensteuer. Diese gehören teilweise zu betrieblichen, teilweise zu außerbetrieblichen Einkünften.¹¹ Im Hinblick auf die Grundstücksbesteuerung liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG dann vor, wenn die Einkünfte infolge des Grundstückshandels oder gewerblicher Vermietung erzielt werden.¹² Im Zusammenhang mit Immobi-

¹⁰ Vgl. Rosam / Zwinscher (2008), S. 115-116; Kumer (2013), S. 107; ebenda S. 127-128.

¹¹ Vgl. § 2 Abs. 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹² Vgl. Kumer (2013), S. 108; Herzog (2012), S. 599; EStR 2000 Rz 5401-5453.

lienvermögen gehören vor allem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG zu den relevanten außerbetrieblichen Einkünften.¹³

Im Bereich der Vermietung und Verpachtung gilt das Subsidiaritätsprinzip, d.h. Miet- und Pachteinahmen, die zu dem betrieblichen Bereich gehören, sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen und nicht außerbetrieblich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es wird dabei zwischen vermögensverwaltender und gewerblicher Vermietung unterschieden.¹⁴ Üblicherweise liegt eine vermögensverwaltende Vermietung dann vor, wenn es sich um eine bloße Nutzungsüberlassung handelt. Erbringt der Vermieter zusätzliche Leistungen, wie z.B. die Reinigung der Räumlichkeiten, geht die Betätigung des Steuerpflichtigen über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus. In diesem Fall sind die Mieteinnahmen den betrieblichen Einkünften zuzuordnen.¹⁵ Ob die erzielten Einkünfte des Vermieters betrieblich oder nur vermögensverwaltend angesehen werden und somit Betriebsvermögen oder Privatvermögen vorliegt, ist von der wirtschaftlichen Betätigung des Vermieters abhängig.¹⁶

Sind die Mieteinnahmen den betrieblichen Einkünften zuzuordnen, ist das Grundstück als Betriebsvermögen zu qualifizieren.¹⁷ Dienen diese Grundstücke unmittelbar dem Betrieb und werden ausschließlich eigenbetrieblich genutzt, so stellen sie notwendiges Betriebsvermögen dar.¹⁸ Zu diesem gehören beispielsweise Büroräumlichkeiten, Lager- bzw. Produktionshalle und die Betriebs- und Geschäftsausstattung.¹⁹

Die im Zusammenhang mit dem im Betriebsvermögen befindlichen Grundstück entstehenden Einnahmen und Ausgaben sind als Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben steuerlich zu erfassen. Hingegen sind Einnahmen und Ausgaben, die aus Privatvermögen stammen, nur dann steuerwirksam, wenn der Eigentümer des

¹³ Vgl. Kumer (2013), S. 107; Rosam / Zwischner (2008), S. 114.

¹⁴ Vgl. VwGH 29.11.2006, 2002/13/0188; Doralt / Kauba in Doralt EStG (2006), § 23 Rz 101; Kumer (2013), S. 123.

¹⁵ Vgl. Kumer (2013), S. 123-125; Doralt / Kauba in Doralt EStG (2006), § 23 Rz 114.

¹⁶ Vgl. Lindauer (2010), Rz 40; Kumer (2013), S. 128.

¹⁷ Vgl. Lindauer (2010), Rz 66.

¹⁸ Vgl. EStR 2000 Rz. 471; Lindauer (2010), Rz 71; VwGH 27.01.1998, 93/14/0166.

¹⁹ Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 385; Brucker / Widinski (2013), S. 300.

Grundstücks außerbetriebliche Einkünfte, z.B. im Rahmen der Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG, erzielt.²⁰

Werden im Zusammenhang mit einem Grundstück Überschusseinkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG erwirtschaftet, gehört das Grundstück zum Privatvermögen. Ist das Grundstück keinem betrieblichen Gebrauch zuzuordnen und wenn es objektiv erkennbar ist, dass das Grundstück ausschließlich der privaten Nutzung des Eigentümers dient, kann man davon ausgehen, dass es sich dabei um ein im notwendigen Privatvermögen befindliches Grundstück handelt.²¹

Eine eindeutige Zuordnung des Grundstücks zum Privat- oder Betriebsvermögen ist nicht immer gestattet. Im Unterschied zu beweglichen Wirtschaftsgütern, die entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet werden, können Grund und Boden sowie Gebäude anteilig dem Privat- und Betriebsvermögen zugerechnet werden.²² Die Aufteilung des Grundstücks erfolgt grundsätzlich nach der Nutzfläche.²³

Wird ein Grundstück zu einem bestimmten Teil betrieblich und zum anderen privat genutzt, ist nur der betrieblich genutzte Teil dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass auch die Betriebsausgaben nur zu diesem Teil im Rahmen des Gewerbebetriebes steuerlich angesetzt werden können. Dementsprechend ist auch der Gewinn aus der Veräußerung des Vermögens nur anteilig den betrieblichen Einkünften zuzurechnen.²⁴

Ist die betriebliche oder die private Nutzung des Grundstücks nur im untergeordneten Ausmaß gegeben, kann eine klare Aufteilung in Betriebs- und Privatvermögen nicht erfolgen. Ob das Ausmaß der Nutzung untergeordnet ist, wird mithilfe des Richtwertes von 20% festgestellt.²⁵ Das bedeutet, wenn die betriebliche Nutzung weniger als 20% darstellt, wird das Grundstück zur Gänze dem Privatvermögen zugeordnet. Die auf den betrieblichen Teil anfallenden Ausgaben stellen Betriebsausgaben dar. Hin-

²⁰ Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 382.

²¹ Vgl. Lindauer (2010), Rz 77; EStR 2000 Rz 602; Herzog (2012), S. 140.

²² Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 380.

²³ Vgl. EStR 2000 Rz 559; Studera / Thunshirn (2013), Rz 391.

²⁴ Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 392.

²⁵ Vgl. EStR 2000 Rz. 566.

gegen ist die Veräußerung dieses Grundstücks nicht betrieblich anzusehen, somit zählt der auf den untergeordneten Teil anfallende Gewinn nicht zu den betrieblichen Einkünften.²⁶

Beträgt der private Anteil weniger als 20%, ist das ganze Grundstück dem Betriebsvermögen zuzuordnen und die auf den privaten Teil entfallenden Ausgaben sind aus den Betriebsausgaben mittels Nutzungsentnahme auszubuchen. Im Gegensatz zum vorigen Fall ist hier der Veräußerungsgewinn zur Gänze den betrieblichen Einkünften zuzuordnen.²⁷

Kommt es bei der Nutzung zu einer nachhaltigen Änderung des Verhältnisses zwischen der privaten und betrieblichen Nutzung, bewirkt diese eine Entnahme bzw. Einlage.²⁸

Überdies kann es auch vorkommen, dass das Grundstück zu fremden Zwecken vermietet wird und somit weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehört.²⁹ In so einem Fall kann sich der Steuerpflichtige entscheiden, ob er dieses Vermögen als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen behandeln will.³⁰ Als gewillkürtes Betriebsvermögen kann ein Grundstück nur dann angesetzt werden, wenn die erzielten Gewinne nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Dies ist explizit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG vorgeschrieben.³¹ Aus dieser Bestimmung wird abgeleitet, dass nur solche Gewerbebetreibende gewillkürtes Betriebsvermögen in der Bilanz ausweisen dürfen, die gemäß § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind.³² Die Einordnung eines Grundstücks zum gewillkürtem Betriebsvermögen setzt voraus, dass dieses Wirtschaftsgut in irgendeiner Weise den Betrieb fördert (z.B. durch Verbesserung der Kapitalausstattung) und weder privaten Zwecken noch dem Betrieb unmittelbar dient.³³ Wird das gewillkürte Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen, wird dieses als notwendiges Betriebsvermögen behandelt, was folglich dazu führt, dass die aus dem gewillkürten Betriebsvermögen erwirtschaft-

²⁶ Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 393.

²⁷ Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 393; Kohler / Wakounig / Berger (2011), S. 114.

²⁸ Vgl. EStR 2000 Rz. 569.

²⁹ Vgl. Lindauer (2010), Rz 75.

³⁰ Vgl. Schwandtner (2014) S. 166; Siegert (2013), S. 325.

³¹ Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG (BGBl. I Nr. 2012/22); Schwandtner (2014), S.166.

³² Vgl. Studera / Thunshirn (2013), Rz 386; EStR 2000 Rz 589.

³³ Vgl. EStR 2000 Rz 593; Studera / Thunshirn (2013), Rz 386.

teten Einnahmen den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG zuzurechnen sind.³⁴

Wird der Gewinn des Inhabers nicht nach § 5 EStG ermittelt, kann das Wirtschaftsgut nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen werden.³⁵ In diesem Fall ist das Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen.³⁶ Die erzielten Einnahmen sind iSd § 28 EStG als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Steuererklärung des Steuerpflichtigen darzustellen.³⁷

Die Anschaffung und anschließende Veräußerung von mehreren Grundstücken in kurzen zeitlichen Abständen im unveränderten Zustand bzw. nach Be- oder Verarbeitung dieser, deuten auf einen Grundstückshandel hin.³⁸ Diese Grundstücke sind dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, soweit keine private Nutzung beabsichtigt ist.³⁹

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass dann von Vorliegen gewerblicher Einkünfte iSd § 23 EStG auszugehen ist, wenn es sich um gewerbliche Vermietung, Vermietung eines gewillkürten Betriebsvermögens oder um gewerblichen Grundstückshandel handelt, falls damit Einnahmen erzielt werden und nicht eine bloße Liebhaberei⁴⁰ zu vermuten ist.⁴¹

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG zählen Einnahmen aus bloßer Nutzungsüberlassung, wenn keine Nebenleistungen erfolgen, die auf Überschreiten der Vermögensverwaltung hindeuten können und das Grundstück

³⁴ Vgl. *Schwandtner* (2014) S. 166; § 5 Abs. 1 EStG (BGBl. I Nr. 2012/22); *Sulz / Oberkleiner* (2013), Rz 301; *Kohler / Wakounig / Berger* (2011), S. 113.

³⁵ Vgl. *Schwandtner* (2014), S.166; *Studera / Thunshirn* (2013), Rz 386.

³⁶ Vgl. *Kumer* (2013), S. 118; *Siegert* (2013), S. 325-326.

³⁷ Vgl. *Siegert* (2013), S. 325; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0188; § 28 EStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

³⁸ Vgl. VwGH 29.07.2010, 2008/15/0093; *Sulz / Oberkleiner* (2013), Rz 390; *Studera / Thunshirn* (2013), Rz 930.

³⁹ Vgl. *Kohler / Wakounig / Berger* (2011), S. 126.

⁴⁰ Unter dem Begriff Liebhaberei werden Tätigkeiten verstanden, die mittel- oder langfristig keinen positiven Erfolg erwarten lassen. Vgl. *Studera / Thunshirn* (2013), Rz 334; *Bruckner / Widinski* (2013) S. 545.

⁴¹ Vgl. *Kohler / Wakounig / Berger* (2011), S. 109; ebenda S. 421; *Büsser* in Hofstätter / Reichel EStG (2007), § 23 Tz 10; ebenda Tz 85; VwGH 14.04.1994, 93/15/0185; *Fellner* in Hofstätter / Reichel EStG (2014a), § 23 Rz 25.

nicht zum gewillkürtem Betriebsvermögen gehört.⁴² Außerdem darf die Vermietung keine Liebhaberei darstellen.⁴³

Im Rahmen dieser Arbeit werden ausschließlich Grundstücke des Privatvermögens behandelt, was zur Folge hat, dass in den kommenden Kapiteln keine ausführlichen Unterschiede zwischen dem Privatvermögen und Betriebsvermögen angeführt werden.

⁴² Vgl. *Kumer* (2013), S. 128; *Doralt / Kauba* in *Doralt EStG* (2006), § 23 Rz 102-103; *Kohler / Wakounig / Berger* (2011), S. 109; ebenda S 421.

⁴³ Vgl. *Büsser* in *Hofstätter / Reichel EStG* (2007), § 23 Tz 172.

2 Ertragsteuerliche Behandlung von privaten Grundstücksveräußerungen iSd Einkommensteuergesetzes

2.1 Allgemeines

Die steuerlichen Konsequenzen der Veräußerung eines Grundstücks haben sich mit der Einführung des am 1.4.2012 in Kraft getretenen 1.StabG 2012 grundlegend geändert. Mit dieser Reform wurden annähernd gleiche Bedingungen für private und betriebliche Grundstücksveräußerungen geschaffen.⁴⁴ Nach der alten Rechtslage war nach Ablauf der Spekulationsfrist von – im Regelfall – 10 Jahren eine steuerfreie Veräußerung eines im Privatvermögen befindlichen Grundstücks erlaubt.⁴⁵ Erfolgte allerdings die Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist, ist es zur Besteuerung des erzielten Gewinns mit dem allgemeinen progressiven Einkommensteuertarif gekommen.⁴⁶ Die Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung wurde mit der Neuregelung ersatzlos abgeschafft. Seit dem 1.4.2012 sind somit Immobilienveräußerungen unabhängig davon, ob es sich um ein Grundstück im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen handelt, generell steuerpflichtig.⁴⁷ Der Gesetzgeber sieht nur eine geringe Anzahl an Befreiungstatbeständen⁴⁸ vor.⁴⁹

Je nachdem, zu welchem Zeitpunkt das Grundstück angeschafft wurde, sind bei dem Verkauf unterschiedliche steuerliche Regelungen zu berücksichtigen. Aus diesem Grund ist bei der Besteuerung der Grundstücksveräußerung zwischen Altgrundstück (Altvermögen)⁵⁰ und Neugrundstück (Neuvermögen)⁵¹ zu unterscheiden.⁵²

⁴⁴ Vgl. Studera / Thunsirn (2013), Rz 380; Bruckner / Widinski (2013) S. 550; Walder (2014), S. 789.

⁴⁵ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 39.

⁴⁶ Vgl. Wagner (2013), S.18.

⁴⁷ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 44.

⁴⁸ Vgl. dazu Kapitel 2.5.

⁴⁹ Vgl. § 30 Abs. 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); Urtz / Wimpissinger (2014), S. 2-3.

⁵⁰ Vgl. dazu Kapitel 2.4.1 und Kapitel 2.6.

⁵¹ Vgl. dazu Kapitel 2.4.2 und Kapitel 2.7.

⁵² Vgl. Wagner (2013), S.18; § 30 EStG (BGBl. I 2014/105).

2.2 Grundstücksbegriff iSd Einkommensteuergesetzes

Nach der alten Rechtslage war der Begriff des Grundstücks nicht exakt definiert. Die alte Vorschrift enthielt lediglich „*Grundstücke und andere Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen*“.⁵³

Mit dem 1. StabG und AbgÄG 2012 wurde der Begriff konkretisiert.⁵⁴ Im Sinne des § 30 Abs. 1 Satz 2 EStG idF AbgÄG 2012 umfasst der Grundstücksbegriff „*Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte)*“.⁵⁵ Mit der geänderten Regelung wird somit ausdrücklich definiert, welche Wirtschaftsgüter unter diesem Begriff zu subsumieren sind. Unter einem Grundstück wird somit sowohl Grund und Boden als auch Gebäude sowie grundstücksgleiche Rechte verstanden.⁵⁶

Als Grund und Boden ist ausschließlich der „nackte“ Grund und Boden zu verstehen. Selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter sind in diesem nicht erfasst. Auf einem Grund stehendes Holz (Wald) und Ernte sind somit gemäß § 30 EStG dem Grund und Boden nicht zuzuordnen.

Auf einem Grund befindliches Bauwerk wird grundsätzlich als Gebäude behandelt. Es kann dabei zwischen einem auf eigenem Grund befindlichen Gebäude und auf fremden Grund errichteten Gebäude – sogenannte Superädifikate⁵⁷ - unterschieden werden.⁵⁸

Im Zivilrecht wird ein Gebäude als ein Bauwerk definiert, das für Menschen und Sachen einen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt und mit dem Boden fest verbunden ist.⁵⁹ Im Sinne dieser Definition erfüllen Superädifikate die Voraussetzungen des

⁵³ § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG aF (BGBl. I Nr. 2010/111); vgl. *Leitner* (2014), S. 51.

⁵⁴ Vgl. *Leitner* (2014), S. 51.

⁵⁵ § 30 Abs. 1 Satz 2 EStG idF 1. StabG 2012 (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁵⁶ Vgl. *Leitner* (2014), S. 51.

⁵⁷ Superädifikate sind Bauwerke, die nicht auf eigenem sondern auf einem fremden Grund errichtet werden. Sie werden absichtlich so gebaut, dass sie nicht auf diesem bestimmten Grund bleiben müssen, sondern ihr Ort veränderbar ist. Diese Werke sind als bewegliche Sachen zu klassifizieren und ihre Dauer kann nicht bestimmt werden. (vgl. *Kranewitter* (2010) S. 101; und vgl. auch *Studera / Thunshirn* (2013), Rz 35; UFS 12.3.2010, RV/0296-G/05).

⁵⁸ Vgl. *Leitner* (2014), S. 53.

⁵⁹ Vgl. VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156; *Studera / Thunshirn* (2013), Rz 66.

zivilrechtlichen Gebäudebegriffs nicht. Es muss weiter geprüft werden, ob die Superädifikate ertragsteuerlich als Gebäude zu verstehen sind.⁶⁰ Gemäß der UFS-Entscheidung vom 12.3.2010 fallen im Gegensatz zur zivilrechtlichen Auffassung auch Superädifikate in den Anwendungsbereich des § 30 EStG.⁶¹ ISd EStG ist es also nicht entscheidend, ob das Gebäude auf eigenem oder fremdem Grund steht oder ob dieses auf Dauer bestimmt ist.⁶²

Außer Grund und Boden sowie Gebäude findet § 30 EStG Anwendung auch auf grundstücksgleiche Rechte. Zu diesen zählen insbesondere Baurechte, Baurechtswohnungseigentum gemäß § 6a Baurechtsgesetz und Wohnungseigentum iSd Wohnungseigentumsgesetzes.⁶³ Hingegen sind z.B. Jagd- und Fischereirechte sowie Dienstbarkeiten nicht im Rahmen des Einkommensteuergesetzes als grundstücksgleiche Rechte erfasst.⁶⁴ Abgeleitet aus dem Zivilrecht sind lediglich selbständig übertragbare Rechte, die als unbeweglich gesehen werden können, für grundstücksgleiche Rechte zu erklären.⁶⁵

Die beschriebene Definition des Grundstücks gilt sowohl für die im privaten als auch für die im betrieblichen Bereich befindlichen Grundstücke.⁶⁶

Im Rahmen dieser Arbeit umfasst der Begriff „Grundstück“ alle aufgezählten Grundstücksteile des Privatvermögens.

2.3 Veräußerungsbegriff

Gemäß § 30 EStG versteht man unter privaten Grundstücksveräußerungen Veräußerungen von jenen Grundstücken, die nicht zum Betriebsvermögen gehören.⁶⁷ Der Begriff „Veräußerung“ wird allgemein als entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts definiert. Die Veräußerung eines Grundstücks kann infolge eines Verkaufs, Tausches oder im Rahmen eines sonstigen Rechtsgeschäftes erfolgen. In allen Fäl-

⁶⁰ Vgl. *Leitner* (2014), S. 53.

⁶¹ Vgl. UFS 12.3.2010, RV/0296-G/05.

⁶² Vgl. *Leitner* (2014), S. 54.

⁶³ Vgl. *Beiser* (2013), Rz 1; *Leitner* (2014), S. 54.

⁶⁴ Vgl. EStR 2000 Rz 6622; *Beiser* (2013), Rz 12.

⁶⁵ Vgl. *Leitner* (2014), S. 55.

⁶⁶ Vgl. *Herzog* (2012), S. 40.

⁶⁷ Vgl. § 30 Abs. 1 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); *Urtz / Wimpissinger* (2014), S. 1.

len handelt es sich um eine entgeltliche Übertragung des Grundstücks. Als Zeitpunkt der Veräußerung wird der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts (z.B. Kauf- oder Tauschvertrag) angesehen.⁶⁸

2.4 Klassifikation des Besteuerungsgegenstandes

2.4.1 Altgrundstück

Grundstücke, die vor dem 31.3.2002 bzw. vor dem 31.3.1997 angeschafft wurden, und am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen waren (d.h. die 10- bzw. 15-jährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen war) sind als „Altgrundstücke“ zu klassifizieren. Maßgeblich für die Zuordnung zu dem Altvermögen ist die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG idF vor StabG 2012 und nicht die Tatsache, ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn- bzw. Verlust entstanden wäre oder die Veräußerung auf Grund einer Befreiung⁶⁹ steuerfrei wäre.⁷⁰

2.4.2 Neugrundstück

Grundsätzlich sind sämtliche Grundstücke, die nach dem 31.3.2002 bzw. 31.3.1997 erworben wurden, d.h. die 10-jährige bzw. 15-jährige Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war und diese somit am 31.3.2012 noch steuerverfangen waren, als Neugrundstücke zu behandeln.⁷¹

Bei der Klassifizierung des Vermögens sind Grund und Boden, Gebäude sowie grundstücksgleiche Rechte gesondert zu betrachten, da es sich bei diesen aufgrund der Aufgabe der Einheitstheorie ab dem 1.4.2012 um selbständige Wirtschaftsgüter handelt. Ab diesem Zeitpunkt ist für jedes Wirtschaftsgut einzeln zu beurteilen, ob es sich um Alt- oder Neuvermögen handelt.⁷² Wird somit auf einem unbebauten Altgrundstück nach dem 1.4.2012 ein Gebäude errichtet, ist das Gebäude dem Neuvermögen zuzuordnen. Nach der alten Rechtslage sind allerdings Grundstücke

⁶⁸ Vgl. *Fuchs* (2015), S.133.

⁶⁹ Vgl. dazu Kapitel 2.5.

⁷⁰ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 73; § 30 Abs. 4 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

⁷¹ Vgl. *Fuchs* (2015), S.137; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 57.

⁷² Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 74; EStR 2000 Rz 6654.

(Grund und Boden, Gebäude), die vor dem 1.4.2012 erworben wurden, bei der Fristberechnung als eine Einheit zu betrachten.⁷³

2.5 Befreiungsmöglichkeiten

2.5.1 Allgemeines

Der Gesetzgeber sieht einige Befreiungstatbestände vor, bei deren Vorliegen Veräußerungsgewinne nicht der Einkommensteuer unterliegen.⁷⁴ In den nachfolgenden Kapiteln sind Erläuterungen zu den einzelnen Befreiungsmöglichkeiten zu finden.

2.5.2 Hauptwohnsitzbefreiung

2.5.2.1 Allgemeines

Nach der alten Rechtslage gab es nur eine gesetzliche Bestimmung im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung aufgrund des Hauptwohnsitzes des Veräußerers.⁷⁵ Diese Bestimmung wurde im Rahmen des 1.StabG 2012 um eine zweite Hauptwohnsitzbefreiung⁷⁶ erweitert. Nach diesem soll insbesondere in Scheidungsfällen die Möglichkeit gegeben sein, durch beide Ehepartner eine steuerfreie Grundstücksveräußerung verwirklichen zu können.⁷⁷

2.5.2.2 Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

Die Befreiungsmöglichkeit gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG entspricht der alten Befreiungsbestimmung (vor dem 1.4.2012), neu ist jedoch, dass der Hauptwohnsitz des Veräußerers im Zuge der Veräußerung des Grundstücks aufgegeben werden muss.⁷⁸ Außerdem muss eine weitere Voraussetzung erfüllt sein, um die Befreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG anwenden zu können. Der Veräußerer muss persönlich den Hauptwohnsitz begründen oder das Objekt als Hauptwohnsitz nutzen. Daraus folgt, dass auf ein unentgeltlich erworbenes Grundstück (z.B. im Erbfolgeweg

⁷³ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 57.

⁷⁴ Vgl. § 30 Abs. 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

⁷⁵ Vgl. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG aF (BGBl. Nr. 2010/111).

⁷⁶ Vgl. dazu Kapitel 2.5.2.3.

⁷⁷ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 99-100; dazu Kapitel 2.5.2.3.

⁷⁸ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 26; *Herzog* (2012), S.884.

oder durch eine Schenkung) diese Befreiung nicht anwendbar ist. Allerdings steht für unentgeltlich erworbene Grundstücke die Hauptwohnsitzbefreiung gem. lit. b zu.⁷⁹ Der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung besteht sowohl nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit a EStG als auch nach lit. b darin, dass der Veräußerer den „*Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes*“⁸⁰ verwenden können soll. Auf Grund dessen muss der bestehende Hauptwohnsitz aufgegeben werden.⁸¹

Beide Hauptwohnsitzbefreiungstatbestände knüpfen an das Vorliegen von Eigenheimen bzw. Eigentumswohnungen an. Beide Begriffe richten sich nach den Definitionen gem. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG. Ohne Bedeutung in diesem Zusammenhang ist, ob das Eigenheim oder die Eigentumswohnung die sonstigen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe erfüllt.⁸² Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG müssen sich Eigenheime bzw. Eigentumswohnungen, sofern sie nicht im Inland liegen, entweder in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Staat des EWR, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, befinden.⁸³

Als Eigenheim werden Wohnhäuser mit nicht mehr als zwei Wohnungen verstanden. Es müssen aber mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes zu Wohnzwecken des Veräußerers oder seiner nahen Angehörigen dienen.⁸⁴ Wohnhäuser, die aus mehr als zwei Wohnungen bestehen, können nicht als Eigenheime klassifiziert werden. Außerdem muss das Wohnhaus geeignet sein, ganzjährig die Wohnbedürfnisse befriedigen zu können, damit dieses als Eigenheim angesehen wird.⁸⁵ In die Gesamtnutzfläche sind nur solche Räume einzubeziehen, die entweder betrieblich genutzt werden oder die bewohnbar sind.⁸⁶

Ob die Hauptwohnsitzbefreiung zur Gänze anwendbar ist, hängt von der Art der Nutzung ab. Es ist dabei zu unterscheiden, ob die nicht privat genutzten Teile des Wohnhauses vermietet werden (Einkünfte iSd § 28 EStG) oder aus der Nutzung von diesen Flächen betriebliche Einkünfte gem. §§ 21, 22 oder 23 EStG erzielt werden.

⁷⁹ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 66.

⁸⁰ ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, S. 8.

⁸¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 26.

⁸² Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 26-27; *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 67.

⁸³ Vgl. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁸⁴ Vgl. *Baldauf* in *Jakom EStG* (2014), § 18 Rz 56 und 65; *Bruckner / Widinski* (2013), S. 552.

⁸⁵ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 68; *Herzog* (2012), S. 881.

⁸⁶ Vgl. *EStR* 2000 Rz 6633.

Wird eine Fläche von höchstens einem Drittel der Gesamtfläche vermietet, greift die Befreiung auf die gesamte Fläche zu, d.h. die Veräußerung dieses Grundstücks wäre steuerfrei. Werden hingegen betriebliche Einkünfte erzielt, ist der Veräußerungserlös nur dann zur Gänze steuerfrei, wenn weniger als 20% der Gesamtfläche betrieblich genutzt wird. Sind hingegen mehr als 20% aber weniger als 33,33% (max. ein Drittel) betrieblich veranlasst, erstreckt sich die Steuerbefreiung lediglich auf den für eigene Wohnzwecke genutzten Teil.⁸⁷ Dementsprechend ist die Mischnutzung eines Eigenheimes zulässig, soweit die Zweidrittel-Grenze nicht überschritten wird, sonst steht die Wohnsitzbefreiung nicht zu.⁸⁸

Unter dem Begriff Eigentumswohnung iSd § 30 Abs. 2 Z 1 EStG iVm § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG, wird nach hM eine Wohnung iSd § 2 Abs. 2 WEG verstanden. Nach dem Wohnungseigentumsgesetz werden Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und KFZ-Abstellplätze, an denen Wohnungseigentum begründet wurde, als Wohnungseigentumsobjekte klassifiziert.⁸⁹ Als Wohnung wird ein *„baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen“*⁹⁰, angesehen. Somit muss auch eine Eigentumswohnung zu Wohnzwecken nutzbar sein. Genauso, wie Eigenheime, müssen auch bei Eigentumswohnungen mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche zu Wohnzwecken dienen. Die Ausführungen im Zusammenhang mit der Mischnutzung von Eigenheimen sind für die Eigentumswohnungen gleichermaßen anzuwenden.⁹¹

Verfügt das Eigenheim oder die Eigentumswohnung über einen eigenen Garten, steht die Hauptwohnsitzbefreiung auch für die Veräußerung des Gartens sinngemäß zu, da im Gesetz ausdrücklich Grund und Boden in der Befreiungsbestimmung erfasst sind.⁹²

⁸⁷ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 68-69.

⁸⁸ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 27.

⁸⁹ Vgl. § 2 Abs. 2 Wohnungseigentumsgesetz 2002 (BGBl. I Nr. 2002/70) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2006/124); *Baldauf* in *Jakom EStG* (2014), § 18 Rz 58; *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 71.

⁹⁰ § 2 Abs. 2 Satz 2 WEG (BGBl. I Nr. 2006/124).

⁹¹ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 71-72.

⁹² Vgl. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 72.

Steuerfrei ist allerdings die Veräußerung einer Gesamtgrundstücksfläche inklusive Gebäude und Nebenfläche bis zu 1.000 m². Ist das Grundstück größer als 1.000 m², unterliegt der übersteigende Teil nicht mehr der Hauptwohnsitzbefreiung, d.h. der Veräußerungserlös für diesen Teil muss besteuert werden.⁹³ Überdies ist eine Mitveräußerung von maximal zwei KFZ-Abstellplätzen steuerfrei möglich.⁹⁴

Die Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Befreiungsbestimmung ist das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes für mindestens zwei Jahre ab der Anschaffung des Grundstücks. Die Definition eines Hauptwohnsitzes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Sinngemäß wird auf den Begriff des Wohnsitzes in der Bundeabgabenordnung zurückgegriffen.⁹⁵ Gemäß § 26 Abs. 1 BAO besteht ein Wohnsitz dort, *„wo man eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass man die Wohnung beibehalten und benutzen wird“*.⁹⁶ Für die Erfüllung der Befreiungsbestimmung wird nicht eine polizeiliche Anmeldung, sondern eine tatsächliche Benützung der Wohnung vorausgesetzt.⁹⁷ Verfügt man über mehrere Wohnsitze, so ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen, d.h. die engere persönliche und wirtschaftliche Beziehung, für die Beurteilung entscheidend, welcher Wohnsitz als Hauptwohnsitz gilt. Die Hauptwohnsitzbefreiung steht für einen Zweitwohnsitz nicht zu.⁹⁸

Die Tatbestände „Eigenheim“, „Eigentumswohnung“ und „Hauptwohnsitz“ müssen innerhalb der genannten Fristen, also zwei Jahre iSd lit. a und fünf Jahre iSd lit. b, beibehalten werden.⁹⁹

Um den ersten Hauptwohnsitztatbestand anwenden zu dürfen, müssen alle Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung müssen dem Veräußerer *„ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient*

⁹³ Vgl. EStR 2000 Rz 6634.

⁹⁴ Vgl. Bruckner / Widinski (2013), S. 552.

⁹⁵ Vgl. Steckenbauer / Urtz (2014a), S. 74.

⁹⁶ § 26 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 1961/194) zuletzt geändert durch (BGBl. Nr. 1988/412).

⁹⁷ Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 28; Steckenbauer / Urtz (2014a), S. 75.

⁹⁸ Vgl. EStR 2000 Rz 6638.

⁹⁹ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 102; Steckenbauer / Urtz (2014a), S. 76.

haben“¹⁰⁰ und der Hauptwohnsitz muss im Zuge der Veräußerung aufgegeben werden. Eine Hauptwohnsitzbegründung ist grundsätzlich schon bei der Anschaffung des Grundstücks erforderlich. Werden nach der Anschaffung Instandsetzungsarbeiten durchgeführt, ist die Begründung des Hauptwohnsitzes sofort nach dem Erreichen der Bewohnbarkeit unerlässlich.¹⁰¹ Daraus folgt, dass in diesem Zusammenhang als Anschaffungszeitpunkt nicht auf das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft abgestellt wird, sondern vielmehr auf die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums.¹⁰² Unter der Anschaffung sind ausschließlich entgeltliche Erwerbsvorgänge zu verstehen.¹⁰³

Mit dem gesetzlichen Ausdruck „Herstellung (Fertigstellung)“ ist nicht die Herstellung des Gebäudes, sondern nur die Fertigstellung eines bereits angeschafften Grundstücks z.B. eines Rohbaus gemeint. Die Herstellungsaufwendungen dürfen aber die Anschaffungskosten des Rohbaus nicht überschreiten (50%-Regel), sonst würde es sich um keine Anschaffung handeln.¹⁰⁴ Wird das Gebäude hergestellt, ist entweder die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG, oder die Herstellerbefreiung¹⁰⁵ gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG anzuwenden.¹⁰⁶ Beide Hauptwohnsitzbefreiungen gehen immer der Herstellerbefreiung vor.¹⁰⁷

Im Gegensatz zur Anschaffung wird als Veräußerungszeitpunkt der Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts über den Verkauf, d.h. Unterzeichnung des Kaufvertrages, angenommen.¹⁰⁸

Die FinVerw räumt zum § 30 EStG generell eine Toleranzfrist von einem Jahr ein. Dies ist sowohl für die Begründung des Hauptwohnsitzes als auch für die Aufgabe relevant. Demnach kann der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz auch nach der Anschaffung, spätestens aber bis zwölf Monate, begründen und diesen innerhalb von

¹⁰⁰ § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹⁰¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 29. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 76.

¹⁰² Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 77-78.

¹⁰³ Vgl. EStR 2000 Rz 6639.

¹⁰⁴ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 78-79.

¹⁰⁵ Vgl. dazu Kapitel 2.5.3.

¹⁰⁶ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 78.

¹⁰⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 6648; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz. 108.

¹⁰⁸ Vgl. EStR 2000 Rz 6639: „bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss)“.

zwölf Monate vor oder nach der Veräußerung aufgeben.¹⁰⁹ Zwischen der Anschaffung und Veräußerung muss das Grundstück jedenfalls für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz für den Veräußerer gedient haben.¹¹⁰

Besteht ein Eigenheim aus zwei Wohnungen und wird nur ein Teil veräußert, ist für die Beurteilung der Anwendung der Steuerbefreiung entscheidend, ob im Zuge der Teilveräußerung der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder beibehalten wird. Bleibt der Hauptwohnsitz bestehen, ist eine Voraussetzung nicht erfüllt, somit ist die Befreiungsbestimmung nicht anwendbar. Wird hingegen der Hauptwohnsitz aufgegeben und der veräußerte Anteil entspricht dem Ausmaß der Eigentumswohnung, der früher den Wohnzwecken gedient hat, bleibt die Veräußerung steuerfrei.¹¹¹

2.5.2.3 Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG

Mit dem Inkrafttreten des 1.StabG 2012 wurde ein zusätzlicher Hauptwohnsitztatbestand eingeführt. Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG ist die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer *„innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird“*¹¹² steuerfrei zu behandeln.¹¹³

Die Tatbestandsvoraussetzungen sind mit denen der lit. a größtenteils ident. Um die Hauptwohnsitzbefreiung iSd lit. b erlangen zu können, ist das Vorliegen eines Eigenheims bzw. einer Eigentumswohnung sowie die Nutzung dieser als Hauptwohnsitz durch den Veräußerer genauso Voraussetzung.¹¹⁴

Der Unterschied zur lit. a liegt einerseits darin, dass der Hauptwohnsitz länger bestehen muss, nämlich fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung. Diese Frist muss aber ununterbrochen bestehen. Eine Zusammenrechnung von mehreren Perioden, in denen Hauptwohnsitz gegeben war, ist nicht möglich. Bei je-

¹⁰⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 29-30; EStR 2000 Rz 6641.

¹¹⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6641; *Steckenbauer / Urtz* (2014a), S. 81.

¹¹¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 31.

¹¹² § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹¹³ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 104; *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 88.

¹¹⁴ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 88.

der Unterbrechung beginnt die Frist neu zu laufen.¹¹⁵ Allerdings ist es ohne Bedeutung, in welcher Art der Veräußerer das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung nach seinem Auszug genutzt hat. Somit ist eine zwischenzeitliche Vermietung bzw. andere Nutzung des Gebäudes erlaubt.¹¹⁶

Andererseits muss weder eine Anschaffung noch eine Veräußerung vorliegen. Dies bringt mehrere Folgen mit sich. Erstens wird eine deutlich frühere Aufgabe des Hauptwohnsitzes die Anwendung der Steuerbefreiung nicht hindern. Mit der deutlich früheren Aufgabe ist früher als zwölf Monate längstens aber fünf Jahre vor der Veräußerung gemeint. Als Anwendungsfall wird der Auszug eines Ehepartners wegen einer Scheidung angeführt. Es soll somit eine steuerfrei Veräußerung des Grundstücks auch für Ehepartner ermöglicht werden, die im Zuge der Scheidung aus dem gemeinsamen Ehewohnsitz ausgezogen sind, und ihren Hauptwohnsitz aufgegeben haben.¹¹⁷ Zudem ist die Aufgabe innerhalb der Toleranzfrist nach der Veräußerung genauso erlaubt.¹¹⁸

Es ist auch irrelevant, ob die Mindestfrist (fünf Jahre) am Beginn, in der Mitte oder am Ende der letzten zehn Jahren liegt. Die Zehnjahresfrist wird stichtagsbezogen von dem Datum der Veräußerung zurückgerechnet. Als Veräußerungszeitpunkt wird der Abschluss des Kaufvertrages herangezogen.¹¹⁹

Zweitens ist eine deutlich spätere Hauptwohnsitzbegründung auch als unproblematisch zu betrachten. In diesem Fall handelt es sich um eine Begründung nach einem Jahr, spätestens aber fünf Jahre vor der Veräußerung.¹²⁰

Da grundsätzlich keine Anschaffung verlangt wird, kann der Hauptwohnsitz auch in einer Wohnung begründet werden, die unentgeltlich erworben wurde. Der Steuerpflichtige muss allerdings mindestens fünf Jahre die unentgeltlich erworbene Wohnung persönlich als Hauptwohnsitz nutzen, um die Voraussetzungen der Befreiungs-

¹¹⁵ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 32.

¹¹⁶ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 92.

¹¹⁷ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 89; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 105.

¹¹⁸ Vgl. EStR 2000 Rz 6643.

¹¹⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 32.

¹²⁰ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 89.

bestimmung zu erfüllen.¹²¹ Nach Ansicht der FinVerw können bei geerbten oder geschenkten Grundstücken die Hauptwohnsitzzeiten des Steuerpflichtigen vor dem Erwerb in die Fünf-Jahres-Frist mit eingerechnet werden.¹²²

In allen anderen Fällen kann die Zeit, in denen der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz begründet hat, aber nicht Eigentümer der Wohnung war, nicht berücksichtigt werden. War also der Veräußerer in der Zeit vor der Veräußerung lediglich Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter der Wohnung, kann er diese Zeit nicht in die Fünf-Jahres-Frist einbeziehen.¹²³

Für Grund und Boden gelten die gleichen Voraussetzungen wie für die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG.¹²⁴

2.5.3 Herstellerbefreiung

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG ist die Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden nicht steuerpflichtig, soweit diese in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung nicht zur Einkünfteerzielung gedient haben.¹²⁵

Der Zweck dieser Regelung ist, die Besteuerung der eigenen Arbeitskraft zu vermeiden.¹²⁶ Unter selbst hergestellten Gebäuden sind einerseits solche zu verstehen, die der Eigentümer selbst errichtet hat und andererseits solche, die der Eigentümer als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko hergestellt hat bzw. hat herstellen lassen.¹²⁷ Es handelt sich dann um einen Bauherrn, wenn er die bauliche Gestaltung des Gebäudes beeinflussen kann und zusätzlich Bau- und Finanzrisiko trägt. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.¹²⁸ Erwirbt man eine zu errichtende Eigentumswohnung zu einem Fixpreis, ist die Bauherreneigenschaft nicht gegeben.¹²⁹ Die Herstellerbefreiung kommt nur dann zur Anwendung, wenn es sich um

¹²¹ Vgl. EStR 2000 Rz 6644; *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 89.

¹²² Vgl. EStR 2000 Rz 6642.

¹²³ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014b), S. 89. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 33.

¹²⁴ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 35, dazu Kapitel 2.5.2.2.

¹²⁵ Vgl. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹²⁶ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 36.

¹²⁷ Vgl. *Herzog* (2012), S.884; VwGH 25.02.2003, 2000/14/0017.

¹²⁸ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014c), S. 95.

¹²⁹ Vgl. *Herzog* (2012), S.884.

die erstmalige Errichtung eines Gebäudes handelt.¹³⁰ Eine bloße Haussanierung oder Hausrenovierung ist nicht befreit, es muss auf jeden Fall eine Errichtung eines Gebäudes (Hausbau) stattfinden. Ebenso ist eine Erhöhung des Ausmaßes der Wohnungsfläche, die zu Wohnzwecken dienen soll, nicht ausreichend.¹³¹

Die Herstellerbefreiung steht selbst dann nicht zu, wenn ein Grundstück angeschafft wurde, auf das in Folge Herstellungskosten angefallen sind, welche die Anschaffungskosten übersteigen.¹³² Gleichmaßen wird weder ein Dachgeschossausbau noch eine Aufstockung eines Gebäudes oder sonstiger Zubau, es sei denn, der Zubau ist eine eigene bautechnische Einheit, als selbst hergestelltes Gebäude klassifiziert. Bei den Veräußerungen von derartigen Gebäuden können die Herstellungskosten jedoch als Abzugsposten berücksichtigt werden.¹³³

Allerdings greift die Herstellerbefreiung auf die Veräußerung eines Rohbaus zu, falls der Rohbau von dem Veräußerer errichtet wurde bzw. er diesen errichten ließ.¹³⁴ Wird hingegen ein noch nicht benutzbarer Rohbau angeschafft, müssen die Herstellungskosten, die zur Fertigstellung des Gebäudes anfallen, die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen, um die Befreiung zu erlangen. Dies gilt auch im Falle eines Fertigteilhauses, wenn die Herstellungskosten eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten für die Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses übersteigen.¹³⁵

Liegt ein selbst hergestelltes Gebäude vor, muss eine weitere Voraussetzung erfüllt werden, um einen steuerfreien Veräußerungsgewinn zu erzielen. Das Gebäude darf innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Die Liegenschaft dürfte somit weder vermietet werden noch zu betrieblichen Zwecken genutzt werden.¹³⁶ Auch eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung führt zum Ausschluss der Befreiung. Wird das Grundstück nur teilweise zur Erzielung von Einkünften genutzt, wird eine anteilige Befreiung nach hM

¹³⁰ Vgl. VwGH 02.06.2004, 99/13/0133; VwGH 25.04.2012, 2008/13/0128.

¹³¹ Vgl. VwGH 02.06.2004, 99/13/0133; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 38.

¹³² Vgl. EStR 2000 Rz 6649.

¹³³ Vgl. VwGH 25.04.2012, 2008/13/0128; VwGH 25.02.2003, 99/14/0316; EStR 2000 Rz 6649.

¹³⁴ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014c), S. 100.

¹³⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6650; *Herzog* (2012), S. 884.

¹³⁶ Vgl. EStR 2000 Rz 6647.

bejaht.¹³⁷ Keine Einkünfte liegen vor, falls es sich um eine Liebhaberei handelt.¹³⁸ Die Zehn-Jahres-Frist wird von dem Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes (Unterzeichnung des Kaufvertrages) rückgerechnet.¹³⁹

Zunächst ist fraglich, ob die Herstellerbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG auf unentgeltlich erworbene Grundstücke anwendbar ist. Nach den EStR 2000 steht diese Befreiung für Veräußerungen ab dem 1.1.2013 ausschließlich dem Errichter (Hersteller) des Gebäudes zu. Somit gilt die Befreiung für den unentgeltlichen Erwerb nicht.¹⁴⁰ Diese Bestimmung ist jedoch den gesetzlichen Vorschriften nicht zu entnehmen. Auch nach hM findet diese Auffassung der EStR keine gesetzliche Deckung, wonach die Steuerpflicht für die Veräußerung des selbst hergestellten Gebäudes durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger zu verneinen ist.¹⁴¹ Ob der Gesetzgeber eine Klarstellung zu dieser Bestimmung festschreibt, ist fraglich.

Grund und Boden ist von der Befreiungsbestimmung nicht erfasst. Somit muss Grund und Boden im Rahmen der Veräußerung eines Grundstücks besteuert werden.¹⁴² Demzufolge ist eine Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden sowie auf Gebäude unbedingt erforderlich. Dies soll nach dem Verhältnis der gemeinen Werte erfolgen.¹⁴³ Nach Ansicht der FinVerw ist auch eine pauschale Besteuerung des Grundanteils in Höhe von 20% des Veräußerungserlöses erlaubt.¹⁴⁴ Ist diese Pauschalwertermittlung im Einzelfall nicht sachgerecht, sollen die tatsächlichen Verhältnisse mittels Gutachten oder Vergleichspreisen ermittelt werden und der Veräußerungserlös soll nach diesen aufgeteilt werden.¹⁴⁵

Sind die Voraussetzungen sowohl für die Hauptwohnsitz- als auch für die Herstellerbefreiung erfüllt, ist primär die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden, da diese für den Veräußerer günstiger ist. Der Grund dafür ist, dass im Falle der Herstellerbefreiung nur die Veräußerung des Gebäudes steuerbefreit ist und im Rahmen der Haupt-

¹³⁷ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 36.

¹³⁸ Vgl. EStR 2000 Rz 6647.

¹³⁹ Vgl. *Steckenbauer / Urtz* (2014c), S. 104.

¹⁴⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6646.

¹⁴¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 40; *Steckenbauer / Urtz* (2014c), S. 107.

¹⁴² Vgl. EStR 2000 Rz 6645; *Steckenbauer / Urtz* (2014c), S. 94; VwGH 23.09.2005, 2003/15/0105.

¹⁴³ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 37.

¹⁴⁴ Vgl. *Bruckner / Widinski* (2013), S. 552.

¹⁴⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6645.

wohnsitzbefreiung auch der Grund und Boden steuerfrei bleibt, soweit die Grundstücksfläche nicht mehr als 1.000 m² ausmacht.¹⁴⁶

2.5.4 Grundstücksveräußerungen infolge eines behördlichen Eingriffs

Die Einkünfte aus Veräußerungen von Grundstücken, die „*infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs*“¹⁴⁷ geschehen, bleiben gem. § 30 Abs. 2 Z 3 EStG weiterhin steuerfrei.¹⁴⁸

Nach den EStR 2000 sind unter dem Begriff „behördlicher Eingriff“ solche behördliche Einwirkungen zu verstehen, mit denen die öffentliche Hand das Eigentumsrecht an einer Sache zu ihren Gunsten beeinträchtigt oder mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt.¹⁴⁹ Es ist somit nur eine Enteignung gegen Entschädigung oder eine Beschränkung von Eigentumsrechten, die enteignungsähnliche Wirkung haben, vorgesehen. Allerdings liegt ein behördlicher Eingriff auch dann vor, wenn sich die drohende Enteignung gemäß der gesetzlichen Vorschriften in Folge eines durch den Steuerschuldner beantragten Verfahrens ergibt.¹⁵⁰ Ein behördlicher Eingriff ist als ein Akt der Hoheitsverwaltung anzusehen.¹⁵¹ Wenn die Abgabenbehörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, ist es ohne Bedeutung, ob das Enteignungsverfahren begonnen hat oder ob bereits andere Maßnahmen zur Durchsetzung der Verpflichtung erfolgten.¹⁵²

Ein Eingriff liegt jedoch nur dann vor, falls dieser von außen und ohne bzw. gegen den Willen des Steuerpflichtigen zu Stande kommt. Im Falle einer Zwangsversteigerung auf Antrag von Gläubiger handelt es sich hingegen um keinen behördlichen Eingriff iSd § 30 Abs. 2 Z 3 EStG. In so einem Fall ist die Säumigkeit des Schuldners auf eigenverantwortliches Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen, d.h. ohne einen Eingriff der höheren Gewalt. Eine Zwangsversteigerung ist somit als „normaler“ steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang zu klassifizieren.¹⁵³ Genauso liegt bei der

¹⁴⁶ Vgl. Bruckner / Widinski (2013), S. 552; EStR 2000 Rz 6648.

¹⁴⁷ § 30 Abs. 2 Z 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹⁴⁸ Vgl. Herzog (2012), S. 48.

¹⁴⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 7371; VwGH 25.10.1995, 94/15/0009; VwGH 09.09.1998, 95/14/0017.

¹⁵⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6651; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009.

¹⁵¹ Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG (2014b), § 12 Rz 18.

¹⁵² Vgl. EStR 2000 Rz 6651; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009.

¹⁵³ Vgl. Beiser (2013), Rz 60; Steckenbauer (2014a), S. 108; VwGH 25.10.1995, 94/15/0009.

Veräußerung eines Grundstücks wegen der Verhaftung des Steuerpflichtigen kein behördlicher Eingriff vor.¹⁵⁴

Ein unmittelbar drohender behördlicher Eingriff ist dann gegeben, wenn ein solcher nachweisbar besteht und die konkrete Gefahr unmittelbar droht.¹⁵⁵

Der zweite Tatbestand iSd § 30 Abs. 2 Z 3 EStG ist die Veräußerung eines Grundstücks mit dem Zweck, das Eintreten eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs zu vermeiden. Eine derartige Befreiung steht nur dann zu, wenn durch die Veräußerung jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung stattfindet, die zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis führt, wie es durch den behördlichen Eingriff bewirkt würde. Es handelt sich also um eine enteignungsvermeidende Veräußerung, da es durch diese zur Abwendung des behördlichen Eingriffs kommt.¹⁵⁶

2.5.5 Befreiungstatbestände für Tauschvorgänge gem. § 30 Abs. 2 Z 4 EStG

2.5.5.1 Allgemeines

Das Gesetz sieht weitere Steuerbefreiungsbestimmungen vor, die jedoch auf Tauschvorgänge anwendbar sind. Nach den EStR 2000 sind Tauschvorgänge wie Anschaffungsvorgänge und Veräußerungsvorgänge zu beurteilen.¹⁵⁷ Im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG sind Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken sowohl im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungsgesetzes 1951 (FIVfGG) als auch im Rahmen von behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland steuerfrei zu behandeln.¹⁵⁸ Wird ein Grundstück im Zuge der genannten Verfahren erworben, tritt dieses an die Stelle des abgegebenen Grundstücks und sind somit für die Ermittlung aller relevanten Umstände die Merkmale des abgegebenen Grundstücks heranzuziehen. Für eine spätere Veräußerung sind somit die Besteuerungsmerkmale des abgegebenen Grundstücks maßgebend.¹⁵⁹

¹⁵⁴ Vgl. EStR 2000 Rz 6651.

¹⁵⁵ Vgl. *Steckenbauer* (2014a), S. 108; EStR 2000 Rz 6651.

¹⁵⁶ Vgl. VwGH 25.02.2003, 99/14/0316; EStR 2000 Rz 6651; *Steckenbauer* (2014a), S. 109.

¹⁵⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 6652.

¹⁵⁸ Vgl. § 30 Abs. 2 Z 4 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹⁵⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6652.

Die vorgesehenen Tauschvorgänge beziehen sich auf solche Veränderungen der Eigentumsverhältnisse, die im Interesse der Land- und Forstwirtschaft sowie Raumordnung getätigt werden.¹⁶⁰ Sinn der Steuerbefreiung ist, dass diese im öffentlichen Interesse getätigten Maßnahmen nicht durch eine Steuerbelastung verhindert werden sollen.¹⁶¹ Steuerfrei sind allerdings nur die Tauschvorgänge, die stillen Reserven bleiben steuerhängig und werden erst im Rahmen eines späteren Veräußerungsvorgangs besteuert.¹⁶² Zudem liegt ein Tauschvorgang im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nur dann vor, wenn bei dem Grundstückstausch eine allfällige Ausgleichszahlung nicht die Hälfte des gemeinen Werts des hingegebenen Grundstücks übersteigt.¹⁶³

2.5.5.2 Befreiung für Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungsverfahrens und Flurbereinigungsverfahrens

Die Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahrens¹⁶⁴ iSd FIVfGG sind vorbildlich der Gesetzesbestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG¹⁶⁵ ab dem 1.4.2012 von der Immobilienertragsteuer befreit. Sowohl das Zusammenlegungs- als auch das Flurbereinigungsverfahren verfolgen das Ziel, eine Verbesserung oder Neugestaltung von Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnissen im ländlichen Lebens- und Wirtschaftsraum zu erreichen.¹⁶⁶

Für die Befreiung ist lediglich die Durchführung eines solchen Verfahrens, jedoch nicht ob die Voraussetzungen dafür erfüllt wurden, entscheidend.¹⁶⁷ Dieser Befreiungstatbestand steht allerdings nur für jene Steuerpflichtigen zu, für die aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften im Zusammenhang mit der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eingetreten sind.¹⁶⁸

¹⁶⁰ Vgl. *Klaushofer* (2014a), S. 110.

¹⁶¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 42.

¹⁶² Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 116.

¹⁶³ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 42.

¹⁶⁴ Zu Definitionen von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren siehe Kapitel 3.3.3.

¹⁶⁵ Nach dem § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG ist der Erwerb von Grundstücken im Wege eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 von der Grunderwerbsteuer befreit. Vgl. § 3 Abs. 1 Z 4 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (BGBl. Nr. 1987/309) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2014/36) und siehe dazu Kapitel 3.3.3.

¹⁶⁶ Vgl. *Klaushofer* (2014a), S. 111; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 116.

¹⁶⁷ Vgl. *Klaushofer* (2014a), S. 112.

¹⁶⁸ Vgl. EStR 2000 Rz 6652.

2.5.5.3 Befreiung für Tauschvorgänge im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland

Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG wurde im Rahmen des AbgÄG 2012 um das Wort „insbesondere“ erweitert, womit eine dem § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG vergleichbare Befreiungsbestimmung geschaffen wurde. Die Zielsetzung dieser Änderung ist, die Steuerbefreiung auch auf solche Tauschvorgänge auszudehnen, für die in den Bundesländern keine entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften vorhanden sind, jedoch die behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland¹⁶⁹ nachweislich sind. Die Voraussetzung für die Befreiung ist also, dass die Neuaufteilung im öffentlichen Interesse bzw. durch behördliche Maßnahme erfolgt.¹⁷⁰

2.5.6 Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG liegt eine Steuerbefreiung für Abgeltungen vor, die für Wertminderungen von Grundstücken getätigt wurden und ausschließlich durch Maßnahmen im öffentlichen Interesse ausgelöst worden sind.¹⁷¹ Es kommen insbesondere Entschädigungen für Überspannungen durch Starkstromleitungen in Betracht.¹⁷² Auf jedem Fall ist zu beachten, dass nur solche Abgeltungen für Wertminderungen erfasst sind, die aus Maßnahmen des öffentlichen Interesses resultieren. Dementsprechend sind weder Entschädigungsleistungen für die vorübergehende Nutzung von Grundstücken noch die Schadenersatzleistungen für im Rahmen der Nutzung verursachten Schäden als steuerfrei zu behandeln.¹⁷³

2.6 Besteuerung des Altgrundstücks

2.6.1 Pauschalbesteuerung gem. § 30 Abs. 4 EStG

Mit dem Inkrafttreten des 1.Stabilitätsgesetzes 2012 wurde die vorher angewendete Spekulationsfrist (10 bzw. 15 Jahre) abgeschafft. Eine steuerfreie Veräußerung von nicht mehr steuerverfangenen Grünstücken (Altgrundstück) war somit nur bis zum

¹⁶⁹ Zur Definition der Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland siehe Kapitel 3.3.4.

¹⁷⁰ Vgl. *Beiser* (2013), Rz. 61; *Klaushofer* (2014a), S. 112-113.

¹⁷¹ Vgl. *Herzog* (2012), S. 49.

¹⁷² Vgl. EStR 2000 Rz 6653.

¹⁷³ Vgl. *Klaushofer* (2014b), S. 116.

31.3.2012 möglich.¹⁷⁴ Ab dem 1.4.2012 sind sowohl steuerverfangene (bei denen die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war) als auch nicht mehr steuerverfangene (Altvermögen) Grundstücke steuerpflichtig.¹⁷⁵

Im Falle der Besteuerung des Altvermögens wird der Veräußerungsgewinn pauschal ermittelt. Bei der Beurteilung der Besteuerung ist darauf abzustellen, ob eine Umwidmung¹⁷⁶ nach dem 31.12.1987 stattgefunden hat oder nicht. Dementsprechend kommen zwei anwendbare Steuersätze in Betracht.¹⁷⁷

Im Falle einer Umwidmung nach dem 31.12.1987 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb eines Grundstücks ist § 30 Abs. 4 Z 1 EStG anwendbar. Es handelt sich grundsätzlich um die Umwidmung von Grünland in Bauland.¹⁷⁸ Die Anschaffungskosten sind im Ausmaß von 40% des Veräußerungserlöses anzusetzen. Daraus wird abgeleitet, dass ein Pauschalbetrag iHv 60% des Veräußerungserlöses der Besteuerung unterliegt. Der anwendbare Steuersatz ist der besondere Steuersatz iHv 25%. Auf dieser Weise errechnet sich der effektive Steuersatz von 15%¹⁷⁹, mit dem der Veräußerungserlös zu versteuern ist.¹⁸⁰

Mit dem Inkrafttreten des AbgÄG 2014 wurde eine neue Bestimmung im Zusammenhang mit den Umwidmungen geschaffen. Nach diesem sind auch solche Umwidmungen in § 30 Abs. 4 Z 1 Satz 3 EStG erfasst, die erst nach der Grundstücksveräußerung stattgefunden haben, mit dieser aber in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und innerhalb von 5 Jahren nach der Veräußerung erfolgten.¹⁸¹

Handelt es sich um ein Grundstück, das sich im Altvermögen befindet und bei dem nach dem 31.12.1987 keine Umwidmung stattgefunden hat, sind die Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses

¹⁷⁴ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 39; ebenda Rz 73; *Wagner* (2013), S.22.

¹⁷⁵ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 44.

¹⁷⁶ Umwidmung ist die Änderung der Widmung, wenn diese nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die zum ersten Mal eine Bebauung ermöglicht, „(...) die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht (...)“ § 30 Abs. 4 Z 1 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹⁷⁷ Vgl. *Fuchs* (2015), S.139; § 30 Abs. 4 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105) *Klaushofer / Leitner* (2014), S. 139.

¹⁷⁸ Vgl. *Herzog* (2012), S. 43.

¹⁷⁹ Effektivsteuersatz iHv 15% (=25% von 60%).

¹⁸⁰ Vgl. *Fuchs* (2015), S.139; § 30 Abs. 4 Z 1 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹⁸¹ Vgl. § 30 Abs. 4 Z 1 Satz 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); ErlRV 360 BgINR 25.GP, S. 9.

anzusetzen. Aus dieser Bestimmung resultiert, dass nur 14% des Veräußerungserlöses mit 25% besteuert wird, was einem Effektivsteuersatz von 3,5% entspricht.¹⁸²

Grundstücke, die dem Altvermögen zuzurechnen sind, und bei denen eine Umwidmung vor dem 31.12.1987 erfolgte, fallen unter die Bestimmungen des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG („Altfall“). Der Veräußerungserlös unterliegt somit dem Effektivsteuersatz von 3,5%.¹⁸³

Bei den Grundstückserwerben, die vor dem 31.3.2002 erfolgten, führen künftige Umwidmungen zum pauschalen Ansatz der Anschaffungskosten iHv 40% des Veräußerungserlöses. Dies führt zur Besteuerung des Veräußerungserlöses mit dem Steuersatz von 15% („Umwidmungsaltsfall“).¹⁸⁴

Grundstücke, die am oder nach dem 1.4.2002 erworben wurden, sind unabhängig davon, ob eine Umwidmung stattgefunden hat oder nicht bzw. wann die Umwidmung geschah, dem Neuvermögen zuzurechnen („Umwidmungsnеufall“).¹⁸⁵

2.6.2 Option zur Regeleinkünfteermittlung

Anstatt der Anwendung der Pauschalmethode gemäß § 30 Abs. 4 EStG ist auf Antrag eine Optierung zur „Regeleinkünfteermittlung“ gemäß § 30 Abs. 3 EStG gestattet.¹⁸⁶ Mit dieser Option sind die Einkünfte wie bei den Grundstücken im Neuvermögen zu ermitteln. Somit ist bei Altgrundstücken für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ein Wahlrecht vorgesehen.¹⁸⁷ Ob die Option zur Regeleinkünfteermittlung vorteilhaft ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Grundsätzlich ist sie dann vorteilhaft, wenn die Anschaffungskosten mehr als 86% bzw. bei umgewidmeten Grundstücken mehr als 40% des Veräußerungserlöses betragen.¹⁸⁸

¹⁸² Vgl. *Fuchs* (2015), S.139; § 30 Abs. 4 Z 2 EStG (BGBl. I 2014/105); ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, S. 10.

¹⁸³ Vgl. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 91.

¹⁸⁴ Vgl. *Herzog* (2012), S. 43-44; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 93.

¹⁸⁵ Vgl. *Herzog* (2012), S. 44; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 95.

¹⁸⁶ Vgl. § 30 Abs. 5 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); *Klaushofer / Leitner* (2014), S. 154.

¹⁸⁷ Vgl. *Fuchs* (2015), S.139-140; EStR 2000 Rz 780.

¹⁸⁸ Vgl. *Herzog* (2012), S. 44.

2.6.3 Ermittlung des Veräußerungsgewinns

2.6.3.1 Allgemeines

Die Einkünfte aus der Veräußerung eines Altgrundstücks werden grundsätzlich so ermittelt, dass statt der tatsächlichen Anschaffungskosten ein Pauschalbetrag iHv 86% des Veräußerungserlöses angesetzt wird. Die Anschaffungskosten werden von dem Veräußerungserlös abgezogen, und das ergibt die Bemessungsgrundlage iHv 14% des Erlöses, was in Folge dem Steuersatz von 25% unterliegt. Somit entsteht ein anwendbarer Steuersatz iHv 3,5%, mit dem der Veräußerungserlös zu besteuern ist.¹⁸⁹ Wie schon im Kapitel 3.6.1 angeführt, kommt in Umwidmungsfällen der Steuersatz in Höhe von 15% zur Anwendung.¹⁹⁰

Wurden in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung Abschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG¹⁹¹ bereits von den Einkünften abgezogen, sind 50% dieser Abschreibungen im Falle einer Veräußerung den Einkünften hinzuzurechnen.¹⁹²

Der Veräußerungsgewinn für die Veräußerung der Grundstücke des Altvermögens wird folgendermaßen ermittelt:

- Veräußerungserlös
- pauschale Anschaffungskosten
- + 50% der Abschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG, falls innerhalb von 15 Jahren vor der Veräußerung geltend gemacht wurden
- = Veräußerungsgewinn nach § 30 Abs. 4 EStG¹⁹³

2.6.3.2 Veräußerungserlös

Unabhängig davon, ob es sich um Alt- oder Neuvermögen handelt und welche Gewinnermittlung angewendet wird, ist der Veräußerungserlös immer in tatsächlicher Höhe anzusetzen. Unter dem Veräußerungserlös versteht man die Summe des Ver-

¹⁸⁹ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 75.

¹⁹⁰ Vgl. *Klaushofer / Leitner* (2014), S. 143; dazu Kapitel 2.6.1.

¹⁹¹ Vgl. dazu Kapitel 2.6.3.4.

¹⁹² Vgl. *Klaushofer / Leitner* (2014), S. 153; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 75; § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG (BGBl. I 2014/105).

¹⁹³ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 75; EStR 2000 Rz 6668.

kaufspreises und sämtlicher geldwerten Vorteilen, die der Veräußerer aus dem Verkauf erzielt.¹⁹⁴ Unter den geldwerten Vorteilen sind vor allem von Dritten gewährte Vorteile und vom Käufer übernommene Hypotheken sowie Ablösen für bereits bezahlte Investitionen zu verstehen. Außerdem zählen auch nachträgliche Kaufpreiserhöhungen zu dem Veräußerungserlös.¹⁹⁵

Hingegen gehören Grunderwerbsteuer und Gerichtsgebühren nicht zum Veräußerungserlös, diese werden von dem Erwerber getragen.¹⁹⁶

2.6.3.3 Pauschale Anschaffungskosten

Die Tatsache, dass es sich bei den Grundstücken des Altvermögens teilweise um solche Liegenschaften handelt, die vor mehreren Jahreszehnten angeschafft wurden und für die keine entsprechende Dokumentation über den Anschaffungsvorgang mehr vorhanden ist, begründet den Sinn der pauschalen Wertermittlung der Anschaffungskosten. Ein Grund dafür kann sein, dass nach dem Ablauf der Spekulationsfrist die Dokumente vernichtet wurden. Im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG wird somit ein fiktiver Anschaffungswert iHv 86% des Verkaufserlöses angesetzt. Eine Begründung, warum exakt 86% heranzuziehen sind, ist in den ErlRV nicht zu finden. Der anwendbare Steuersatz in Höhe von 3,5% deckt sich aber genau mit dem Steuersatz des GrEStG, der für den Grundstückserwerber relevant ist (falls die Grundstücksübertragung außerhalb des Familienverbandes erfolgt¹⁹⁷).¹⁹⁸

Allerdings kann die Regeleinkünfteermittlung¹⁹⁹ beantragt werden.²⁰⁰ Veräußerer eines Altgrundstücks haben somit die Möglichkeit, falls die Unterlagen über die Anschaffung vorhanden sind, bei der Veräußerung entweder die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen oder den gesetzlich vorgeschriebenen Pauschalbetrag heranzuziehen. Da es sich aber im Falle der Pauschalbesteuerung um einen relativ ge-

¹⁹⁴ Vgl. EStR 2000 Rz 6655; *Steckenbauer* (2014b), S. 120.

¹⁹⁵ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 120.

¹⁹⁶ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 120.

¹⁹⁷ Vgl. dazu Kapitel 3.5.

¹⁹⁸ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 76; § 30 Abs. 4 Z 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

¹⁹⁹ Vgl. dazu Kapitel 2.7.2.

²⁰⁰ Vgl. *Fuchs* (2015), S.139-140.

ringen Steuersatz handelt, ist es wahrscheinlich, dass nur selten die tatsächlichen Anschaffungskosten von dem Veräußerungserlös abgezogen werden.²⁰¹

2.6.3.4 Absetzung für Abnutzung

Mit dem AbgÄG 2012 wurden Nachversteuerungsbestimmungen für die im Altvermögen befindlichen Grundstücke festgelegt. Gemäß § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG sind beschleunigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen, soweit diese innerhalb von 15 Jahren vor der Veräußerung geltend gemacht wurden, bei der Veräußerung nachzuversteuern.²⁰² Es handelt sich um Herstellungsaufwendungen, die gemäß § 28 Abs. 3 EStG auf Antrag auf 15 Jahre verteilt, in Form einer Absetzung für Abnutzung (Abschreibung), von dem laufenden Gewinn abgezogen wurden. Im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsgewinnes ist nicht der Gesamtbetrag, sondern sind 50% der getätigten Abschreibungen dem Veräußerungserlös zuzurechnen, womit eine Nachversteuerung erzielt wird.²⁰³

2.6.3.5 Werbungskosten und Inflationsabschlag

Bei der Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung kann ein Inflationsabschlag nicht geltend gemacht werden.²⁰⁴ Außerdem können weder die Werbungskosten, die mit der Veräußerung im Zusammenhang stehen, noch die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c EStG angesetzt werden. Sowohl der Inflationsabschlag als auch die Kosten für die Mitteilung und Berechnung der Immo-ESt sind ausschließlich im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 3 EStG abzugsfähig. Somit können diese Kosten von dem Veräußerungserlös eines Altgrundstücks nur dann abgezogen werden, falls der Steuerpflichtige auf Regeleinkünfteermittlung optiert hat.²⁰⁵

²⁰¹ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 78.

²⁰² Vgl. Klaushofer / Leitner (2014), S. 153; § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁰³ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 80; § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁰⁴ Vgl. Herzog (2012), S. 50; ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, S. 10.

²⁰⁵ Vgl. Herzog (2012), S. 50-51; Wagner (2013), S.43; ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, S. 10; Bruckner / Widinski (2013), S. 555.

2.6.4 Sonderbestimmung für erstmalige Vermietung von Altgrundstücken

Für Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfassen waren, also als Altvermögen klassifiziert werden, und erstmals vermietet werden, sieht das Gesetz eine Sondervorschrift vor. Demnach sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG nunmehr die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen.²⁰⁶ Wird ein solches Grundstück verkauft, erfolgt die Berechnung des Veräußerungsgewinns in zwei Abschnitten. Auf die fiktiv ermittelten Anschaffungskosten fällt 3,5% Immo-Est an, d.h. die pauschale Besteuerung kommt zur Anwendung. Der Veräußerungsgewinn, der nach dem Beginn der Vermietung entstanden ist, wird grundsätzlich mit dem Sondersteuersatz iHv 25% besteuert. Der Inflationsabschlag darf erst bei dem zweiten Teil der Berechnung, also ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung, berücksichtigt werden.²⁰⁷

2.7 Besteuerung des Neugrundstücks

2.7.1 Allgemeines

Veräußerungsgewinne, die im Rahmen der Veräußerung eines Neugrundstücks erzielt werden, unterliegen dem neu eingeführten besonderen Steuersatz (Immobilien-ertragsteuer) iHv 25%.²⁰⁸ Es handelt sich in diesem Fall um die Regeleinkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 3 EStG.²⁰⁹

2.7.2 Ermittlung des Veräußerungsgewinns

2.7.2.1 Allgemeines

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung eines Neugrundstücks erfolgt in zwei Schritten.

Im ersten Schritt ist der Veräußerungserlös um Anschaffungskosten, um noch nicht berücksichtigte Herstellungsaufwendungen und um nicht abgesetzte Instandset-

²⁰⁶ Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); *Klaushofer / Leitner* (2014), S. 155.

²⁰⁷ Vgl. *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 81; § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG iVm § 30 Abs. 6 lit. a EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁰⁸ Vgl. *Wagner* (2013), S. 26.

²⁰⁹ Vgl. *Fuchs* (2015), S.137.

zungsaufwendungen sowie um aufgrund der Veräußerung anfallende Beträge aus Vorsteuerberichtigungen zu vermindern und um bereits geltend gemachte Abschreibungen bzw. steuerfrei Subventionen zu erhöhen.²¹⁰

Im zweiten Schritt sind die vorläufigen Einkünfte um einen Inflationsabschlag von 2% pro Jahr und um die für die Mitteilung und Selbstberechnung der Immo-ESt anfallenden Kosten zu vermindern.²¹¹

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG ist bei der Ermittlung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen folgendermaßen vorzugehen:

Veräußerungserlös

- Anschaffungskosten inkl. Anschaffungsnebenkosten
- Herstellungsaufwendungen, soweit nicht bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt
- Instandsetzungsaufwendungen, soweit nicht bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt
- + bereits geltend gemachte Abschreibungen (bei Vermietung und Verpachtung)
- + steuerfreie Subventionen gem. § 28 Abs. 6 EStG
- Beträge aus Vorsteuerberichtigungen aufgrund der Veräußerung
- Anschaffungskosten von Grundstücksteilen, die im Zuge einer Umwidmung an die Gemeinde zu übertragen sind
- = vorläufige Einkünfte
- entfallende Aufwendungen für die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immo-ESt
- 2% Inflationsabschlag p.a. ab dem 11. Jahr (max. 50% des Veräußerungsgewinns)
- = steuerpflichtige Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG (Veräußerungsgewinn)²¹²

Der so errechnete Veräußerungsgewinn unterliegt dem Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG iHv 25%.²¹³

²¹⁰ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 59.

²¹¹ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 60.

²¹² Vgl. Bruckner / Widinski (2013), S. 553; Fuhrmann / Lang (2013), Rz 60; EStR 2000 Rz 6659; § 30 Abs. 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

2.7.2.2 Veräußerungserlös

Der erzielte Erlös aus der Veräußerung eines Neugrundstücks entspricht jenem Veräußerungserlös, der bei dem Verkauf eines Altgrundstücks realisiert wird.²¹⁴

2.7.2.3 Anschaffungskosten

Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns sind die tatsächlichen Anschaffungskosten, die bei dem Erwerb des Grundstücks angefallen sind, von dem Veräußerungserlös abzuziehen.²¹⁵

Nachdem im Steuerrecht keine exakte Definition der Anschaffungskosten zu finden ist, wird sinngemäß auf die unternehmensrechtlichen Vorschriften zurückgegriffen. Demnach werden gemäß § 203 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch (UGB) die Anschaffungskosten als *„Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können,“*²¹⁶ definiert. *„Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“*²¹⁷

Unter Anschaffungskosten ist also der seinerzeit bezahlte Kaufpreis einschließlich der Anschaffungsnebenkosten und nachträglicher Kaufpreisminderungen oder Erhöhungen zu verstehen.²¹⁸

Anschaffungsnebenkosten sind Aufwendungen, die während des Anschaffungsvorganges bis zur Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsguts anfallen.²¹⁹ Zu diesen gehören insbesondere Vertragserrichtungskosten, Notarkosten, Grunderwerbsteuer, Vermittlungsprovisionen, Montagekosten, Transportkosten und sonstige Gebühren.²²⁰

Außerdem gelten auch solche Kosten als Anschaffungsnebenkosten, die zur Nutzbarkeit des Grundstücks beitragen. Als solche sind Aufschließungskosten, wie z.B.

²¹³ Vgl. § 30a Abs. 1 EStG (BGBl. I Nr. 2012/112); *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 60.

²¹⁴ Zur Definition des Veräußerungserlöses siehe Kapitel 2.6.3.2.

²¹⁵ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 121; VwGH 31.05.2000, 97/13/0223.

²¹⁶ § 203 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch (dRGBl. S 1987/219) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2009/140).

²¹⁷ § 203 Abs. 2 UGB (BGBl. I Nr. 2009/140); vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 121.

²¹⁸ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 121.

²¹⁹ Vgl. *Urnik / Urtz* in *Straube UGB* (2011), § 203 Rz 49.

²²⁰ Vgl. *Kohler / Wakounig / Berger* (2011), S. 249; *Herzog* (2012), S.403; *Urnik / Urtz* in *Straube UGB* (2011), § 203 Rz 49.

Beiträge für die Aufschließung eines Grundstücks durch Straßen bzw. Gehsteige oder Aufschließungsbeiträge für die Versorgung mit Wasser und Energie zu erwähnen.²²¹ Hingegen können Reparaturaufwendungen und Kosten für Erneuerung bzw. Erweiterung nicht als Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden.²²²

Bei den nachträglichen Anschaffungskosten handelt es sich um Aufwendungen, die bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wurden, aber erst nach dem Ende des Anschaffungsvorganges angefallen sind.²²³ Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören beispielsweise Ablösezahlungen für Fruchtgenussrechte oder für ein Wohnrecht, das im Rahmen des Erwerbes eingeräumt wurde.²²⁴

Als Anschaffungspreisminderungen sind Abzüge von dem Kaufpreis und Anschaffungsnebenkosten bzw. nachträgliche Anschaffungskosten zu verstehen. Eine Anschaffungspreisminderung entsteht dann, wenn z.B. im Rahmen einer Gewährleistung eine Rückzahlung des Kaufpreises oder eines Teils von diesem erfolgt.²²⁵

Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes handelt es sich begrifflich um keine Anschaffung, somit können weder Anschaffungsnebenkosten noch nachträgliche Anschaffungskosten von dem Veräußerungserlös abgezogen werden. Der Ausschluss der Absetzbarkeit von Anschaffungsnebenkosten ist in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG geregelt. Nach diesem können Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksveräußerung nicht als Abzugsposten angesetzt werden. In diesen Fällen sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbs heranzuziehen.²²⁶

²²¹ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 122.

²²² Vgl. *Urnik / Urtz* in *Straube UGB* (2011), § 203 Rz 50.

²²³ Vgl. *Urnik / Urtz* in *Straube UGB* (2011), § 203 Rz 52.

²²⁴ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 123; UFS 17.10.2003, RV/1960-W/02.

²²⁵ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 123; UFS 17.05.2005, RV/0433-W/03.

²²⁶ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 124; EStR 2000 Rz 6660; § 20 Abs. 1 Z 6 EStG (BGBl. I Nr. 2014/13); *Bodis / Hammerl* in *Doralt et al. EStG* (2014), § 30 Rz 71.

2.7.2.4 Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen

Die Herstellungskosten stellen zusammen mit den Anschaffungskosten alle Aufwendungen dar, die erforderlich waren, um das Grundstück in jenen Zustand zu versetzen, über den es bei der Veräußerung verfügt.²²⁷

Herstellungskosten sind gemäß § 203 Abs. 3 UGB *„Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für seine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (...).“*²²⁸

Dementsprechend sind Kosten, die beim Grundstückseigentümer für eine Neuerrichtung, Erweiterung oder Verbesserung eines Gebäudes angefallen sind, als Herstellungskosten zu klassifizieren.²²⁹ Somit bilden Herstellungsaufwendungen Kosten, die die Wesensart des Gebäudes ändern. Zu den Herstellungskosten zählen z.B. die Zusammenlegung von Wohnungen, Versetzung von Zwischenwänden, Einbau von Badezimmern oder die Aufstockung eines Gebäudes.²³⁰

Die Herstellungsaufwendungen sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns²³¹ von dem Veräußerungserlös abzuziehen. Dies ist auch dann möglich, wenn das Gebäude nicht zur Gänze von dem Veräußerer hergestellt wurde, sondern angeschafft wurde. Der Abzug ist aber nur dann gestattet, wenn die Kosten nicht bereits bei der Ermittlung von anderen Einkünften berücksichtigt wurden. Als andere Einkünfte, kommen insbesondere außerbetriebliche Einkünfte (vor allem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG) in Betracht. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Herstellungsaufwendungen nur bei privat genutzten Gebäuden den Erlös mindern können.²³²

Wurden die Herstellungsaufwendungen bereits im Rahmen der Vermietung und Verpachtung gem. § 28 Abs. 3 EStG in Form einer Fünftelabsetzung berücksichtigt, kam es bis zum AbgÄG 2012 im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks zu ei-

²²⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 6662.

²²⁸ § 203 Abs. 3 UGB (BGBl. I Nr. 2009/140).

²²⁹ Vgl. Herzog (2012), S. 404; Urnik / Urtz in Straube UGB (2011), § 203 Rz 82.

²³⁰ Vgl. Steckenbauer (2014b), S. 125; EStR 2000 Rz 6476.

²³¹ Vgl. dazu Kapitel 2.6.3; und Kapitel 2.7.2.

²³² Vgl. Steckenbauer (2014b), S. 125; EStR 2000 Rz 6662.

ner Nachversteuerung der Teilbeträge.²³³ Im Sinne des AbgÄG 2012 fallen keine besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 Abs. 7 EStG im Zuge der Veräußerung mehr an.²³⁴ Die Nachversteuerung dieser beschleunigt abgeschriebener Herstellungsaufwendungen erfolgt nunmehr im Rahmen der Pauschalbesteuerung²³⁵, also bei der Veräußerung des Altvermögens.²³⁶

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG sind selbst hergestellten Gebäuden von der Besteuerung befreit.²³⁷ Somit können nur solche Herstellungsaufwendungen bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses den Anschaffungskosten hinzugerechnet werden, die erst nach der Anschaffung des nicht selbst hergestellten Gebäudes angefallen sind.²³⁸

Instandsetzungskosten sind Aufwendungen, die weder Anschaffungskosten noch Herstellungsaufwendungen darstellen, aber dennoch entweder alleine oder zusammen mit den Herstellungskosten den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder die Nutzungsdauer des Gebäudes verlängern.²³⁹ Es ist dann gegeben, wenn die Verlängerung der Nutzungsdauer und des Nutzungswertes um mehr als 25% erfolgt.²⁴⁰ Der Nutzwert wird dann erhöht, wenn das Gebäude aufgrund der getätigten Investitionen zur Erzielung von höheren Einnahmen führt, somit besser nutzbar ist. Es ist grundsätzlich dann der Fall, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht werden, und dieser Vorgang zu keiner Änderung der Wesensart des Gebäudes führt, also die Kosten keinen Herstellungsaufwand darstellen.²⁴¹

Als Instandsetzungsaufwendungen sind z.B. der Austausch von Fenstern und Türen²⁴², die Trockenlegung von Mauern, Kanalanschluss bei bestehenden Gebäuden²⁴³, die Dachsanierung,²⁴⁴ Austausch von Elektroinstallationen, Gasinstallationen,

²³³ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 78; *Steckenbauer* (2014b), S. 125-126.

²³⁴ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 125-126; EStR 2000 Rz 6662.

²³⁵ Vgl. dazu Kapitel 2.6.1.

²³⁶ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 126; dazu Kapitel 2.6.3.4.

²³⁷ Vgl. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); dazu Kapitel 2.5.3.

²³⁸ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 126.

²³⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6663.

²⁴⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6465; EStR 2000 Rz 6463.

²⁴¹ Vgl. EStR 2000 Rz 6461.

²⁴² Vgl. UFS 25.08.2003, RV/0062-W/02.

²⁴³ Vgl. EStR 2000 Rz 6469; VwGH 25.1.1993, 92/15/0020.

²⁴⁴ Vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277.

Wasserinstallationen²⁴⁵ und Maßnahmen zur Verminderung des Energieverbrauchs²⁴⁶, zu klassifizieren.²⁴⁷ Die 25%-Grenze bezieht sich immer für jede einzelne Aufwandskategorie gesondert.²⁴⁸

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG dürfen Instandsetzungsaufwendungen nur dann von dem Erlös abgezogen werden, wenn sie nicht bereits bei anderen Einkunftsermittlung berücksichtigt wurden. D.h. Instandsetzungsaufwendungen sind abzugsfähig, soweit sie für solche Gebäude getätigt wurden, die weder vermietet waren noch zu dem Betriebsvermögen gehören, also die nur privat genutzt wurden.²⁴⁹

Wurde das Grundstück zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, sind nur jene Zehntelbeträge der Instandsetzungsaufwendungen abzugsfähig, die auf den Zeitraum nach der Veräußerung entfallen.²⁵⁰ Diese sind bei der Ermittlung der außerbetrieblichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 2 TS 1 EStG nicht mehr zu berücksichtigen.²⁵¹

Werden hingegen nur unwesentliche Teile eines Gebäudes ausgetauscht oder erhöht sich der Nutzwert bzw. die Nutzungsdauer nur in unwesentlicher Höhe, dann handelt es sich um bloße Instandhaltungsaufwendungen.²⁵² Zu den Instandhaltungsaufwendungen zählen insbesondere die laufenden Wartungsarbeiten, Reparaturen, Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume und das Ausbessern des Verputzes. Im Unterschied zu den Instandsetzungsaufwendungen sind bloße Instandhaltungsaufwendungen nicht bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen, da diese grundsätzlich sofort erfolgswirksam erfasst werden.²⁵³ Wenn die Kosten nicht regelmäßig jährlich wiederkehren, kann gem. § 28 Abs. 2 EStG eine Zehntelabsetzung beantragt werden.²⁵⁴

²⁴⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6469.

²⁴⁶ Vgl. *Laudacher* in Jakom EStG (2014), § 28 Rz 105; *Steckenbauer* (2014b), S. 126-127.

²⁴⁷ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 126-127.

²⁴⁸ Vgl. EStR 2000 Rz 6463.

²⁴⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6663; *Steckenbauer* (2014b), S. 127.

²⁵⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6663.

²⁵¹ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 127.

²⁵² Vgl. EStR 2000 Rz 6460.

²⁵³ Vgl. EStR 2000 Rz 6467; *Steckenbauer* (2014b), S. 127.

²⁵⁴ Vgl. EStR 2000 Rz 6458.

Außerdem stellen Beiträge der Grundstückseigentümer an die Instandhaltungsfonds keine Instandsetzungsaufwendungen dar. Diese werden erst dann als Instandsetzungsaufwendungen klassifiziert, wenn die Kosten für die Instandsetzung aus dem Instandhaltungsfonds bezahlt werden.²⁵⁵

Die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen können auch dann von dem Veräußerungserlös abgezogen werden, wenn sie schon vor der Anschaffung getätigt wurden. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer vor der Anschaffung des Gebäudes dessen Mieter war und als Mieter die Instandsetzungsaufwendungen getragen hat.²⁵⁶

2.7.2.5 Absetzung für Abnutzung

Die Beträge der Abschreibungen werden bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nur dann berücksichtigt, wenn diese früher im Rahmen der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte geltend gemacht worden sind. Die Anschaffungskosten sind um die bereits abgezogenen Abschreibungsbeträge zu mindern.²⁵⁷ Dies hat zur Folge, dass sich der Veräußerungsgewinn um die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG bereits als Werbungskosten abgesetzte Abschreibungen, erhöht.²⁵⁸ Eine fiktive Abschreibung für ausschließlich privat genutzte Grundstücke ist nicht gestattet.²⁵⁹

2.7.2.6 Steuerfreie Subventionen

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG sind die Anschaffungskosten um die nach § 28 Abs. 6 EStG steuerbefreiten Subventionen zu kürzen.²⁶⁰ Steuerfreie Subventionen sind Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die den Zuwendungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG entsprechen.²⁶¹ Laut dieser Vorschriften sind die bisher steuerfreien Subventionen im Zuge der privaten Grundstücksveräußerung nachzuversteuern.²⁶² Im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG geht es um Zuwendungen, die zur Anschaffung oder Her-

²⁵⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6663.

²⁵⁶ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 127; EStR 2000 Rz 6663.

²⁵⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 6664; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 60.

²⁵⁸ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 60.

²⁵⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6664.

²⁶⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6665; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 61.

²⁶¹ Vgl. § 28 Abs. 6 EStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

²⁶² Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 128.

stellung bzw. Instandsetzung von Wirtschaftsgüter erhalten wurden.²⁶³ Daraus folgt, dass nicht nur Anschaffungskosten, sondern auch Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen um diese Subventionen zu kürzen sind. Sinn dieser Regelung ist, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ausschließlich aus eigenen Mitteln getragene Anschaffungs-, Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen von dem Erlös abgezogen werden.²⁶⁴

Die Nachversteuerung kommt auch dann zur Anwendung, wenn das Verkaufsobjekt nicht der Einkünfteerzielung gedient hat, sondern die Subventionen im privaten Bereich erhalten wurden. Als Beispiel können die Zuschüsse aus Wohnbauförderung angeführt werden.²⁶⁵

2.7.2.7 Anschaffungskosten umgewidmeter und der Gemeinde unentgeltlich übertragener Grundstücksteile

Wenn die Grundstücke umgewidmet werden, sind Teile des umgewidmeten Grundstücks gem. § 30 Abs. 3 Satz 4 EStG unentgeltlich an die Gemeinde zu übertragen. Die anteiligen Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile sind den Anschaffungskosten der verbleibenden Teile des Grundstücks hinzuzurechnen.²⁶⁶ Als Konsequenz wird angeführt, dass sich durch diese Hinzurechnung der Veräußerungsgewinn aus der Grundstücksveräußerung nach der Umwidmung um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile verringert.²⁶⁷

2.7.2.8 Werbungskosten

Vor dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012 waren alle Kosten, die infolge des Veräußerungsgeschäftes verursacht wurden, als Werbungskosten abzugsfähig.²⁶⁸ Abweichend von der alten Rechtslage können nun ausschließlich die im Gesetz ausdrücklich aufgezählten Kosten als Werbungskosten angesetzt werden. Gemäß § 30 Abs. 3 TS 1 EStG können somit nunmehr Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung

²⁶³ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁶⁴ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 128.

²⁶⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6665; *Steckenbauer* (2014b), S. 128.

²⁶⁶ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 62; *Steckenbauer* (2014b), S. 128.

²⁶⁷ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 128; § 30 Abs. 3 Satz 4 EStG (BGBl. I 2014/105).

²⁶⁸ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 129.

der Immobilienertragsteuer und anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gewinnmindernd abgezogen werden.²⁶⁹

Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuerminderungen wurde zwar nicht mit dem 1.StabG 2012 eingeführt, wurde aber mit dem AbgÄG 2012 in § 30 Abs. 3 EStG aufgenommen und gilt rückwirkend ab dem 1.4.2012. Die Vorsteuerkorrekturen gemäß § 12 Abs. 10 UStG sind deswegen abzugsfähig, weil diese gemäß § 6 Z 12 EStG als Betriebsausgaben gelten.²⁷⁰

In Anlehnung an das GrEStG kam es mit dem 1.StabG 2012 zur Einführung eines Mitteilungs- und Selbstberechnungssystems²⁷¹ für die Immobilienertragsteuer.²⁷² Gemäß § 30c Abs. 1 EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung iSd § 10 Abs. 1 GrEStG eine Mitteilungspflicht vorgesehen, falls aus dem Erwerbsvorgang Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden.²⁷³ Die Mitteilung bzw. Selbstberechnung soll von den Parteienvertretern, von einem Notar oder Rechtsanwalt, erfolgen.²⁷⁴ Abzugsfähig sind die Kosten, die entweder für die Berechnung der Immo-ESt oder für die Mitteilung von dem Notar oder Rechtsanwalt verrechnet werden. Nennenswert ist eine Überlegung, ob sämtliche Kosten gem. Honorarvereinbarung abzugsfähig sind, oder die Ansetzung lediglich bis zur Höhe des gesetzlichen Rechtsanwalts- oder Notartarifs möglich ist. Nach dem Erachten der Steuerexpertin Dr. Steckenbauer sind die Kosten laut Honorarvereinbarung in voller Höhe abzugsfähig. Es muss aber ein angemessenes Verhältnis zu den anderen Beratungsleistungen gegeben sein.²⁷⁵ In diesem Zusammenhang sollten auch gesondert verrechnete Honorare von Dritten, die für die Selbstberechnung eine Grundlage darstellen, z.B. für die Errechnung der Besteuerungsgrundlagen bzw. Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch einen beauftragten Steuerberater, abzugsfähig sein.²⁷⁶

²⁶⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6666; § 30 Abs. 3 TS 1 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁷⁰ Vgl. ErlRV 1960 BgINr 24. GP, S. 25; *Steckenbauer* (2014b), S. 130; § 12 Abs. 10 Umsatzsteuergesetz 1994 (BGBl. Nr. 1994/663) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2012/112); § 6 Z 12 EStG (BGBl. I Nr. 2015/22).

²⁷¹ Vgl. dazu Kapitel 2.10.

²⁷² Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014c), § 30c Rz 1.

²⁷³ Vgl. § 30c Abs. 1 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁷⁴ Vgl. *Beiser* (2013), Rz 72.

²⁷⁵ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 132-133.

²⁷⁶ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 63; EStR 2000 Rz 6666.

Die Kosten für die Mitteilung bzw. Selbstberechnung dürfen jedoch nur dann abgezogen werden, wenn der Veräußerer die Regeleinkünfteermittlung gem. § 30 Abs. 3 EStG anwendet. Die Abzugsfähigkeit ist im Falle der Pauschalierung gem. § 30 Abs. 4 EStG ausgeschlossen.²⁷⁷

Ab dem 1.4.2012 können Vermittlungskosten, Vertragserrichtungskosten, Kosten für Inserieren, Grunderwerbsteuer und Gerichtsgebühren für die Grundbucheintragung, sofern die Grunderwerbsteuer und Gerichtsgebühren von dem Käufer bezahlt werden, Kosten für Bewertungsgutachten, Rechtsanwalts- und Notarkosten, Zinsen, die auf Anschaffungs-, Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen entfallen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Die Übernahme der Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer und Gerichtsgebühren durch den Erwerber ist sowohl für den Veräußerer als auch für den Erwerber vorteilhaft. Während der Veräußerer diese Kosten nicht von dem Erlös abziehen kann, ist es für den Erwerber möglich diese als Anschaffungsnebenkosten ansetzen, und somit im Falle einer Weiterveräußerung als Abzugsposten geltend zu machen.²⁷⁸ Derartige Kosten sind beim Veräußerer nur dann abzugsfähig, wenn ausnahmsweise der Normalsteuersatz gem. § 33 Abs. 1 EStG zur Anwendung kommt.²⁷⁹

Weiters können die Kosten einer Umwidmung weder als Werbungskosten beim Veräußerer noch als Anschaffungs(neben)kosten beim Erwerber angesetzt werden, also sie gehen steuerlich verloren.²⁸⁰

2.7.2.9 Inflationsabschlag

Gemäß § 30 Abs. 3 TS 2 EStG sind die Einkünfte iSd § 30 Abs. 3 S 1 bis 4 EStG ab dem elften Jahr nach der Anschaffung um einen Inflationsabschlag zu vermindern. Der Inflationsabschlag beträgt jährlich 2%, höchstens ist jedoch eine Minderung des Veräußerungsgewinns bis zu 50% möglich.²⁸¹ Die Höhe des Inflationsabschlags orientiert sich einerseits an der durchschnittlichen Inflationsrate aus den Jahren von 1999 bis 2010 in Österreich, die rund 1,87% betrug und andererseits am impliziten

²⁷⁷ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 133; *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 61.

²⁷⁸ Vgl. ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, S. 9; EStR 2000 Rz 6666; *Steckenbauer* (2014b), S. 130.

²⁷⁹ Vgl. *Fuchs* (2015), S.140.

²⁸⁰ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 131.

²⁸¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014a), § 30 Rz 67.

Inflationsziel der Europäischen Zentralbank, die eine Inflationsrate von rund 2% angestrebt hat.²⁸²

Der Inflationsabschlag kann allerdings nur im außerbetrieblichen Bereich sowohl für Grund und Boden als auch für das Gebäude geltend gemacht werden. Im betrieblichen Bereich ist die Absetzung des Abschlags nur für Grund und Boden möglich.²⁸³

Der Abschlag darf bei der Veräußerung erst nach Ablauf von zehn Jahren, also ab dem elften Jahr nach der Anschaffung einkünftermindernd geltend gemacht werden. Zu beachten ist in diesem Fall, wann die Frist für die Berechnung des Inflationsabschlages beginnt. Nach Ansicht der FinVerw ist der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes, d.h. Abschluss des Kauf- bzw. Tauschvertrages, ausschlaggebend.²⁸⁴ Die Frist ist genau von Tag zu Tag zu berechnen und steht für jedes angefangene Jahr zu.²⁸⁵

Sind die Anschaffungszeitpunkte des Grund und Bodens und des Gebäudes verschieden, weil das Gebäude später hergestellt wurde, ist der Inflationsabschlag für Grund und Boden und für das Gebäude getrennt zu berücksichtigen. Bei der Berechnung des Inflationsabschlages für das Gebäude ist auf den Herstellungszeitpunkt abzustellen.²⁸⁶ Diese Bestimmung ist allerdings ab dem 1.4.2012 anwendbar, da mit der Einführung des 1.StabG 2012 die Einheitstheorie aufgegeben worden ist. Bei vor dem 1.4.2012 errichteten Grundstücken ist die Berechnung einheitlich nach Maßgabe des Anschaffungszeitpunktes des Grund und Bodens vorzunehmen.²⁸⁷

Weitere Abweichungen von dem Anschaffungszeitpunkt entstehen, wenn ein Altgrundstück erstmalig ab dem 1.4.2012 zur Einkünfterzielung genutzt wird. Im solchen Fall ist auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung abzustellen. Zudem ist im Falle einer Umwidmung von Altvermögen, bei denen die Regeleinkünftermittlung zur Anwendung kommt, bei Umwidmungen vor dem 1.1.1988 und generell bei umgewidmeten Neuvermögen, der Zeitpunkt der Umwidmung relevant.²⁸⁸

²⁸² Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 133.

²⁸³ Vgl. EStR 2000 Rz 6667.

²⁸⁴ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 68; EStR 2000 Rz 6623.

²⁸⁵ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 68.

²⁸⁶ Vgl. EStR 2000 Rz 6667.

²⁸⁷ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 135; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 68.

²⁸⁸ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 69.

Zunächst ist zu beurteilen, wie die Berechnungsbasis für den Inflationsabschlag ermittelt wird. Der Inflationsabschlag bezieht sich nicht auf den erzielten Erlös aus der Veräußerung, sondern auf die Einkünfte iSd § 30 Abs. 3 Satz 1 bis 4 EStG.²⁸⁹ Nach diesen Bestimmungen ermittelte Einkünfte sind weiters um die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung gem. § 30c EStG zu mindern sowie um die Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen und um den Inflationsabschlag zu kürzen.²⁹⁰ Fraglich ist, ob die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung und allfällige Minderbeträge der Vorsteuerberichtigungen vor dem Inflationsabschlag zu berücksichtigen sind und somit die Berechnungsbasis für den Inflationsabschlag mindern.²⁹¹ Nach hM ist der Inflationsabschlag erst nach dem Abzug von allen abziehbaren Kosten geltend zu machen, was auch der systematischen Stellung des Inflationsabschlages im Gesetz entspricht (Inflationsabschlag als letzter Abzugsposten).²⁹²

Werden die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nach der pauschalen Methode gem. § 30 Abs. 4 EStG ermittelt, steht kein Inflationsabschlag zu.²⁹³

Auch dann kann kein Inflationsabschlag erfolgsmindernd geltend gemacht werden, wenn der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 4 EStG nicht anwendbar ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Veräußerung des Grundstücks gegen Rente erfolgt, die nach dem Zuflussprinzip zu erfassen ist.²⁹⁴

Die Berücksichtigung eines Inflationsabschlages ist ausschließlich dann möglich, wenn positive Einkünfte aus der Veräußerung erwirtschaftet werden. Wird also aus dem Veräußerungsgeschäft ein Verlust erzielt, dann ist der Inflationsabschlag nicht abziehbar.²⁹⁵

²⁸⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 67.

²⁹⁰ Vgl. § 30 Abs. 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

²⁹¹ Vgl. *Steckenbauer* (2014b), S. 137.

²⁹² Vgl. EStR 2000 Rz 6667; *Sulz / Oberkleiner* (2013), Rz 322; *Steckenbauer* (2014b), S. 137.

²⁹³ Vgl. *Bruckner / Widinski* (2013), S. 555; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 70.

²⁹⁴ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 70.

²⁹⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6667.

2.8 Steuersatz

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG sind private Grundstücksveräußerungen ab dem 1.4.2012 mit dem Sondersteuersatz von 25% zu versteuern. Diese Besteuerung hat Endbesteuerungswirkung, d.h. die Einkünfte, die aus der Grundstücksveräußerung erzielt wurden, sind bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht einzubeziehen.²⁹⁶ Die in § 30a Abs. 3 EStG gelisteten Ausnahmen von diesem Steuersatz gelten nur für Betriebsgrundstücke.²⁹⁷

Mit der Einführung des festen Steuersatzes sollen die Inflationsgewinne ausgeglichen werden. Die Anwendung dieses Steuersatzes führt zunächst zur Kompensation des Abzugsverbots von Werbungskosten. Da Gewinne aus Grundstücksveräußerungen im Normalfall unregelmäßig und meistens in erheblicher Höhe anfallen, werden diese Einkünfte als außerordentlich angesehen und sind somit den Veräußerungsgewinnen gem. § 24 EStG vergleichbar.²⁹⁸

Allerdings besteht gemäß § 30a Abs. 2 EStG die Möglichkeit, auf Antrag die Regelbesteuerungsoption auszuüben. Durch die Anwendung der Regelbesteuerungsoption kommt es zur Besteuerung nach dem progressiven Einkommensteuertarif, bei dem der Steuersatz bis zu 50% betragen kann.²⁹⁹ Eine Optierung in die Regelbesteuerung wird einerseits dann als sinnvoll angesehen, wenn Verluste aus anderen Einkaufsquellen erzielt wurden, die den Veräußerungsgewinn mindern könnten. Andererseits ist die Antragsstellung dann zu empfehlen, wenn der Durchschnittssteuersatz des Veräußerers geringer ist als 25%.³⁰⁰ Auf jeden Fall ist zu beachten, dass die Regelbesteuerungsoption nur auf sämtliche (sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche) Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG unterliegen, ausgeübt werden kann.³⁰¹

²⁹⁶ Vgl. § 30a Abs. 1 EStG (BGBl. I Nr. 2012/112); *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 118-119.

²⁹⁷ Vgl. *Herzog* (2012), S. 53.

²⁹⁸ Vgl. *Herzog* (2012), S. 53.

²⁹⁹ Vgl. § 30a Abs. 2 EStG (BGBl. I Nr. 2012/112); *Fuhrmann / Lang* (2013), Rz 121.

³⁰⁰ Vgl. *Urtz* (2014a), S. 303.

³⁰¹ Vgl. § 30a Abs. 2 EStG (BGBl. I 2012/112); *Herzog* (2012), S. 53.

Zum Abzugsverbot der Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG kommt es sowohl bei der Anwendung des Sondersteuersatzes iHv 25% als auch bei der Ausübung der Regelbesteuerungsoption.³⁰²

2.9 Verlustausgleich und Verlustvortrag

Im Sinne des 1.StabG 2012 konnten die Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nur mit Überschüssen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden.³⁰³ Durch das AbgÄG 2012 wurde die Regelung zur Verlustverwertung erweitert.³⁰⁴ Gem. § 30 Abs. 7 EStG können die Verluste unverändert aus privaten Grundstücksveräußerungen mit den Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen im selben Kalenderjahr verrechnet werden. Übersteigen die Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen die Gewinne aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen, darf nach der Neuregelung der Überhang, also der verbleibender Verlust zur Hälfte mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG verrechnet werden.³⁰⁵ Die Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen dürfen mit den Gewinnen aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen weiterhin nicht verrechnet werden.³⁰⁶ Genauso ist ein Verlustausgleich mit sonstigen Einkünften ausgeschlossen. Ein solcher ist nur dann möglich, wenn die Regelbesteuerung beantragt wird.³⁰⁷

Der Verlustausgleich von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen kann nur im Rahmen einer Veranlagung vorgenommen werden. Die Veranlagungsoption³⁰⁸ ist gem. § 30b Abs. 3 EStG dann zu beantragen, wenn die Immobilienertragsteuer selbstberechnet wird. Diese Vorgehensweise ist der Hauptanwendungsfall für die Veranlagungsoption.³⁰⁹

Allerdings besteht die Möglichkeit iSd § 30a Abs. 2 EStG in die Regelbesteuerung zu optieren. Die Einschränkungen des Verlustausgleichs im Zusammenhang mit priva-

³⁰² Vgl. ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, S. 10; § 20 Abs. 2 TS 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/13); Urtz (2014a), S. 302-303.

³⁰³ Vgl. Loser (2014a), S. 322.

³⁰⁴ Vgl. Fuhrmann / Lang (2013), Rz 122.

³⁰⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6679; Beiser (2013), Rz 70.

³⁰⁶ Vgl. Loser (2014a), S. 323.

³⁰⁷ Vgl. Loser (2014a), S. 325.

³⁰⁸ Vgl. dazu Kapitel 2.10.5.

³⁰⁹ Vgl. EStR 2000 Rz 6678; Loser (2014a), S. 324.

ten Grundstücksveräußerungen gelten sinngemäß auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption. Somit wird gesetzlich eine Gleichbehandlung angeordnet, d.h. die Einschränkungen für die Verlustverrechnung hängen nicht mit der Gewährung des besonderen Steuersatzes zusammen.³¹⁰

Die Optierung in die Regelbesteuerung macht jedoch dann Sinn, wenn der Steuerpflichtige neben positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen auch Verluste aus anderen Einkunftsarten (nicht aus privaten Grundstücksveräußerungen) erwirtschaftet. Im Falle der Regelbesteuerung kann der Veräußerer die erzielten Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen um die sonst erwirtschafteten Verluste reduzieren.³¹¹

Der Verlustvortrag steht für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, unabhängig davon, ob die Veranlagungs- oder Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird, nach wie vor nicht zu.³¹²

2.10 Entrichtung der Immobilienertragsteuer

2.10.1 Allgemeines

Die Einkommensteuer, die auf den Veräußerungsgewinn aus privaten Grundstücksveräußerungen entfällt, kann in zwei Formen an das zuständige Finanzamt gemeldet und abgeführt werden. Erstens kann der Steuerpflichtige (Veräußerer) die Steuer als eine besondere Vorauszahlung an das Finanzamt leisten.³¹³ Die zweite Möglichkeit ist eine Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer (Immo-ESt) durch Parteienvertreter vorzunehmen.³¹⁴ In welcher Form die Berechnung und Entrichtung der Steuer erfolgt, hängt davon ab, ob die Parteienvertreter auch eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gem. § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 durchführen.³¹⁵

³¹⁰ Vgl. Loser (2014a), S. 324; Fuchs (2015), S. 142.

³¹¹ Vgl. Loser (2014a), S. 325; Fuhrmann / Lang (2013), Rz 121.

³¹² Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG (2014a), § 30 Rz 86; Fuhrmann / Lang (2013), Rz 122.

³¹³ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 1.

³¹⁴ Vgl. Urtz (2014b), S. 332.

³¹⁵ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 1.

Wird die Berechnung der Grunderwerbsteuer von einem Parteienvertreter vorgenommen, ist er gleichzeitig zur Mitteilung, Selbstberechnung und Abfuhr der Immo-ESt verpflichtet.³¹⁶ In diesem Fall hat die Immo-ESt bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen Abgeltungswirkung.³¹⁷

Wird keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gem. § 11 GrEStG von einem Parteienvertreter durchgeführt, sondern nur eine Abgabenerklärung gem. § 10 GrEStG eingereicht, entfällt für ihn auch die Verpflichtung zur Berechnung und Abfuhr der Immo-ESt, nicht aber die Mitteilungspflicht gem. § 30c Abs. 1 EStG.³¹⁸ Im solchen Fall hat der Steuerpflichtige eine besondere Vorauszahlung an das Finanzamt zu leisten. Außerdem greift die Abgeltungswirkung für den Veräußerer nicht, somit ist er in weiterer Folge auch zur Veranlagung verpflichtet.³¹⁹

Dieses an das GrEStG angelehnte Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem ist infolge des AbgÄG 2012 mit dem 1.1.2013 in Kraft getreten und ist auf Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2012 anzuwenden.³²⁰ Für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2012 und vor dem 1.1.2013 kann gem. § 124b Z 218 EStG die Selbstberechnung freiwillig vorgenommen werden.³²¹

2.10.2 Verpflichtung zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer

2.10.2.1 Definition der Selbstberechnung

Die Selbstberechnung ist in § 30c Abs. 2 EStG geregelt. Nach diesem ist unter dem Begriff „Selbstberechnung“ einerseits *„die rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Immo-ESt“*³²² und die Ermittlung der zu entrichtenden Steuer zu verstehen. Andererseits sind iSd § 30c Abs. 2 Z 1 EStG die Bemessungsgrundlage und gem. § 30c Abs. 2 Z 2 EStG die Daten für die Selbstberechnung der Steuer dem zu-

³¹⁶ Vgl. *Beiser* (2013), Rz. 74; *Urtz* (2014b), S. 332.

³¹⁷ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2014), S. 113.

³¹⁸ Vgl. *Studera / Thunshirn* (2013), Rz. 603; *Loser* in *Hofstätter / Reichel EStG* (2014b), § 30b und § 30c Rz 1.

³¹⁹ Vgl. *Urtz* (2014b), S. 333; *Ehrke-Rabel* (2014), S. 116.

³²⁰ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014c), § 30c Rz 2.

³²¹ Vgl. § 124b Z 218 EStG (BGBl. I Nr. 2015/34); *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2014c), § 30c Rz 3.

³²² *Loser* in *Hofstätter / Reichel EStG* (2014b), § 30b und § 30c Rz 5.

ständigen Finanzamt mitzuteilen.³²³ Die Mitteilungspflicht ist allerdings nicht an die Selbstberechnung geknüpft, diese besteht auch dann, wenn es im Zuge einer Befreiung von der Selbstberechnung gar nicht zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt. Die Selbstberechnung umfasst jedoch die Entrichtung der berechneten Steuer nicht.³²⁴

2.10.2.2 Parteienvertreter

Im EStG wird nicht definiert, wer als Parteienvertreter zu verstehen ist. Es wird in § 30 Abs. 2 EStG auf den Parteienvertreter gem. § 11 GrEStG verwiesen.³²⁵ In diesem werden ausdrücklich Rechtsanwälte und Notare als Parteienvertreter genannt. Daraus folgt, dass sowohl für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer als auch für die Mitteilung und Selbstberechnung der Immo-ESt ausschließlich jene Personen befugt sind, die eine aufrechte Berufsbefugnis als Rechtsanwalt oder Notar besitzen.³²⁶

2.10.2.3 Entstehung und Fälligkeit der Steuerschuld

Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ist von dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Immo-ESt zu unterscheiden. Beide Zeitpunkte hängen allerdings von dem Zufluss des Veräußerungserlöses ab.³²⁷ Die Steuerschuld entsteht im Monat des Zuflusses, d.h. es ist auf jeden Fall das Zufluss-Abfluss-Prinzip anwendbar, unabhängig davon, ob es sich um private oder betriebliche Grundstücksveräußerungen handelt.³²⁸

Gemäß § 30b Abs. 1 S 2 EStG ist *„die Immobilienertragsteuer spätestens am 15.Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten“*.³²⁹ Daraus folgt, dass die Immo-ESt bis zu diesem Zeitpunkt an das zuständige Finanzamt entrichtet werden muss.³³⁰ Falls der Käufer den Kaufpreis nicht bezahlt,

³²³ Vgl. Urtz (2014c), S. 335.

³²⁴ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 5.

³²⁵ Vgl. Urtz (2014c), S. 336-337, dazu Kapitel 3.6.2.4.

³²⁶ Vgl. Urtz (2014c), S. 337; Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 3; § 11 Abs. 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2010/111).

³²⁷ Vgl. Urtz (2014d), S. 341-342.

³²⁸ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 6.

³²⁹ Vgl. § 30b Abs. 1 Satz 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³³⁰ Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG (2014c), § 30c Rz 12; Urtz (2014d), S. 342.

entsteht keine Steuerschuld für den Veräußerer. Als Zeitpunkt des Zuflusses ist jener Zeitpunkt vorgesehen, an dem der Veräußerer über den Veräußerungserlös tatsächlich und rechtlich verfügen kann, d.h. die volle Verfügungsmacht erwirbt.³³¹

Auch im Falle von Ratenzahlungen ist auf den Zeitpunkt des Zuflusses abzustellen. Ein Veräußerungsgewinn wird allerdings erst dann erzielt, wenn die Ratenzahlungen die historischen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten des Veräußerers übersteigen. In diesem Zusammenhang soll die Abzugsfähigkeit von allfälligen Kosten berücksichtigt werden.³³² Somit entsteht die Steuerschuld für die Immo-ESt erst ab dem Monat, in dem ein Veräußerungsgewinn verwirklicht wurde. Aus diesem lässt sich in weiterer Folge die Fälligkeit der Immo-ESt ableiten.³³³

2.10.2.4 Durchführung der Selbstberechnung, Mitteilung und Entrichtung

Die Parteienvertreter haben iSd § 30c Abs. 2 Z 2 Satz 1 und 2 EStG die Selbstberechnung der Immo-ESt auf Grundlage der durch den Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen durchzuführen. Der Veräußerer ist verpflichtet sämtliche Unterlagen, die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlich sind, dem Parteienvertreter vorzulegen und die Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.³³⁴

Die Bemessungsgrundlage für die Immo-ESt bilden die Einkünfte, also die Nettogröße aus Grundstücksveräußerungen. Für die Mitteilung ist es nicht entscheidend, ob positive oder negative Einkünfte erzielt werden. In beiden Fällen wird ein Erwerbsvorgang begründet, somit muss auch die Mitteilung an das Finanzamt stattfinden.³³⁵ Die Mitteilung soll innerhalb des Anmeldezeitraums der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, d.h. bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld für Grunderwerbsteuer³³⁶ begründet wurde, zweitfolgenden Kalendermonats erfolgen. Die Immo-ESt ist bis zur Fälligkeit³³⁷ zu entrichten.³³⁸

³³¹ Vgl. Urtz (2014d), S. 342.

³³² Vgl. EStR 2000 Rz 6707; Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 7.

³³³ Vgl. Urtz (2014d), S. 343.

³³⁴ Vgl. § 30c Abs. 2 Z 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³³⁵ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 11.

³³⁶ Vgl. dazu Kapitel 3.6.2.1.

³³⁷ Vgl. dazu Kapitel 2.10.2.2.

³³⁸ Vgl. Urtz (2014d), S. 341.

Eine Erleichterung besteht bei der Berechnung der Immo-ESt für das Altvermögen. Bei dem Altvermögen hat der Parteienvertreter die Anschaffungskosten lediglich gem. § 30 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG pauschal zu ermitteln. Somit braucht er auch nicht die Höhe der Anschaffungskosten vom Steuerpflichtigen bestätigen zu lassen. Kommt bei der Pauschalbesteuerung ein ungünstigeres Ergebnis für den Veräußerer raus, hat er die Möglichkeit die tatsächlichen Anschaffungskosten im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen, wenn er in die Veranlagung optiert.³³⁹

2.10.3 Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung

§ 30c Abs. 4 EStG sieht fünf Fälle vor, in denen eine Selbstberechnung der Immo-ESt unterbleiben kann, obwohl der Parteienvertreter die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchführt.³⁴⁰ Es wird somit ein Wahlrecht eingeräumt. Wird die Immo-ESt trotz des Fehlens der Verpflichtung zur Selbstberechnung freiwillig selbstberechnet und abgeführt, entfällt die Abgeltungswirkung. In diesem Fall wird die Entrichtung der Immo-ESt als besondere Vorauszahlung klassifiziert.³⁴¹

Nach dem ersten Teilstrich des § 30c Abs. 4 EStG muss keine Selbstberechnung der Immo-ESt stattfinden, wenn der Veräußerungsgewinn aus privater Grundstücksveräußerung nach § 30 Abs. 2 EStG befreit³⁴² ist. In diesem Fall ist auch keine besondere Vorauszahlung zu leisten, da infolge der Befreiung keine Steuerpflicht entsteht.³⁴³

Gemäß § 30c Abs. 4 TS 2 EStG kann die Selbstberechnung dann unterbleiben, wenn der Zufluss des Veräußerungserlöses voraussichtlich erst nach einem Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt.³⁴⁴ Als Veräußerungsgeschäft ist das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft heranzuziehen.³⁴⁵ Voraussichtlich bedeutet, dass dem Parteienvertreter ein Ermessensraum eingeräumt wird.³⁴⁶ Allerdings wird dem

³³⁹ Vgl. Urtz (2014e), S. 352.

³⁴⁰ Vgl. § 30c Abs. 4 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³⁴¹ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 14; EStR 2000 Rz 6706.

³⁴² Zu Befreiungsmöglichkeiten siehe Kapitel 2.5.

³⁴³ Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG (2014c), § 30c Rz 17.

³⁴⁴ Vgl. Wagner (2013), S. 78; § 30c Abs. 4 TS 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³⁴⁵ Vgl. Urtz (2014f), S. 362; Kanduth-Kristen in Jakom EStG (2014c), § 30c Rz 19.

³⁴⁶ Vgl. Urtz (2014f), S. 363; Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 16.

Veräußerer mit dieser Befreiungsbestimmung kein Liquiditätsvorteil verschafft, da er sowieso zur Leistung einer besonderen Vorauszahlung verpflichtet ist.³⁴⁷

Der dritte Befreiungstatbestand betrifft ausschließlich Grundstücke des Betriebsvermögens, deshalb kommt es im Rahmen dieser Arbeit nicht zu weiteren Erläuterungen dieser Befreiung.³⁴⁸

Die vierte Ausnahme wurde durch das AbgÄG 2012 neu eingeführt. Nach diesem sind Veräußerungen von Grundstücken gegen Zahlung einer Leibrente von der Selbstberechnungspflicht befreit. In diesem Fall ist keine besondere Vorauszahlung zu entrichten. Sowohl die Befreiung für die Selbstberechnung als auch für die Zahlung einer besonderen Vorauszahlung ist damit zu begründen, dass im Falle einer Leibrente der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG gar nicht anwendbar ist.³⁴⁹

Nach der letzten Befreiungsbestimmung entfällt die Selbstberechnungspflicht für Grundstücke, die im Rahmen einer Zwangsversteigerung gem. § 133 Exekutionsordnung veräußert werden. Die Befreiung gilt allerdings nur für die Selbstberechnung jedoch nicht auf die Zahlungspflicht. Demnach hat der Steuerpflichtige eine besondere Vorauszahlung an das Finanzamt zu leisten.³⁵⁰

In welchen Fällen eine besondere Vorauszahlung zu leisten ist, ist aus dem § 30b Abs. 4 EStG zu entnehmen.³⁵¹

Ist eine Befreiung zur Selbstberechnung von den zuvor angeführten Befreiungstatbeständen anwendbar, muss trotzdem eine Mitteilung gem. § 30c Abs. 2 Z 1 EStG erfolgen. Im Rahmen der Mitteilung muss das Unterbleiben der Selbstbemessung begründet werden.³⁵² Ist der Parteienvertreter für die Selbstberechnung der Immo-ESt

³⁴⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 6717; Urtz (2014f), S. 365.

³⁴⁸ Vgl. § 30c Abs. 4 TS 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³⁴⁹ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 21; Urtz (2014f), S. 366.

³⁵⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6720; Loser (2014c), S. 367-368.

³⁵¹ Vgl. § 30b Abs. 4 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³⁵² Vgl. EStR 2000 Rz 6721.

nicht verpflichtet, hat der Steuerpflichtige eine besondere Vorauszahlung an das Finanzamt zu leisten, was in weiterer Folge zur Veranlagungspflicht führt.³⁵³

2.10.4 Abgeltungswirkung

Wird die Immo-ESt richtig ermittelt und abgeführt, sind somit die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30b Abs. 2 EStG als abgegolten anzusehen. Dies bedeutet, so wie bei der KEST, dass die abgegoltenen Einkünfte nicht mehr in die Steuererklärung des Steuerpflichtigen aufzunehmen sind.³⁵⁴

Die Abgeltungswirkung greift jedoch nicht, „*wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen*“.³⁵⁵ Als Konsequenz wird in so einem Fall die entrichtete Immo-ESt als eine besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG charakterisiert. Die Vorauszahlung kann im Rahmen der Einkommensteuererklärung auf die Einkommensteuerschuld gem. § 46 Abs. 1 Z 2 EStG angerechnet werden. Dies führt somit zur Veranlagungspflicht iSd § 42 Abs. 1 Z 5 EStG.³⁵⁶ Allerdings ist der besondere Steuersatz in Höhe von 25% auch in diesem Fall anwendbar.³⁵⁷

2.10.5 Veranlagungsoption

Gemäß § 30b Abs. 3 EStG steht dem Steuerpflichtigen stets die Möglichkeit zu, die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die die Immo-ESt selbst berechnet und entrichtet wurde, im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung zu veranlagen. Dieser Vorgang wird im Gesetz ausdrücklich als Veranlagungsoption bezeichnet.³⁵⁸ Die Möglichkeit zur Veranlagung besteht trotz des Umstandes, dass die Immo-ESt normalerweise Abgeltungswirkung hat. Allerdings führt die Veranlagung zum Verlust der Abgeltungswirkung.³⁵⁹ Die Anwendbarkeit des besonderen

³⁵³ Vgl. Loser in Hofstätter / Reichel EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 14; § 30b Abs. 4 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105).

³⁵⁴ Vgl. Reisch / Klippl (2013), Rz 619; EStR 2000 Rz 6722; Urtz (2014g), S. 372.

³⁵⁵ § 30b Abs. 2 Satz 2 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); EStR 2000 Rz 6723.

³⁵⁶ Vgl. Reisch / Klippl (2013), Rz 620; EStR 2000 Rz 6725.

³⁵⁷ Vgl. Urtz (2014g), S. 373.

³⁵⁸ Vgl. § 30b Abs. 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); Urtz (2014g), S. 374; Reisch / Klippl (2013), Rz 621.

³⁵⁹ Vgl. Reisch / Klippl (2013), Rz 621; Urtz (2014g), S. 374.

Steuersatzes bleibt unberührt bestehen.³⁶⁰ Jedenfalls zu beachten ist, dass die Veranlagungsoption ausschließlich auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen beantragt werden kann, muss aber nicht für sämtliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ausgeübt werden.³⁶¹ Die Immo-ESt wird im Zuge der Veranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet und der übersteigende Betrag wird rückerstattet.³⁶²

Der Antrag auf die Veranlagung kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.³⁶³

Die Ausübung der Veranlagungsoption ist vor allem dann sinnvoll, wenn im selben Veranlagungszeitraum sowohl Gewinne als auch Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen erwirtschaftet wurden. In diesem Fall können die Gewinne um die Verlustbeträge reduziert werden.³⁶⁴ Die Veranlagung kann auch dann vorteilhaft sein, wenn im Zuge der Selbstberechnung die Aufwendungen (z.B. Instandsetzungsaufwendungen) nicht in richtiger Höhe geltend gemacht wurden.³⁶⁵ Die Veranlagungsoption ist weiters bei Veräußerung von Altvermögen denkbar. Führt die Selbstberechnung der Immo-ESt, in dem die Anschaffungskosten pauschal gem. § 30 Abs. 4 EStG ermittelt werden, zum schlechteren Ergebnis als bei der Berücksichtigung von tatsächlichen Anschaffungskosten, kann die Beantragung der Veranlagung sinnvoll sein.³⁶⁶

Alternativ zur Veranlagung kann auch die Regelbesteuerung gem. § 30a Abs. 2 EStG beantragt werden.³⁶⁷ Welcher Vorgang vorteilhafter ist, ist im Einzelfall zu prüfen. Jedoch ist zu beachten, dass im Rahmen der Regelbesteuerung sämtliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen dem progressiven Steuertarif unterworfen werden. Die Regelbesteuerung kann z.B. dann vorteilhaft sein, wenn neben den Ge-

³⁶⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 6726.

³⁶¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014d), § 30b Rz 9; *Urtz* (2014g), S. 374.

³⁶² Vgl. EStR 2000 Rz 6726; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014d), § 30b Rz 9.

³⁶³ Vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014d), § 30b Rz 9.

³⁶⁴ Vgl. *Reisch / Klippl* (2013), Rz 621; EStR 2000 Rz 6726.

³⁶⁵ Vgl. EStR 2000 Rz 6726.

³⁶⁶ Vgl. *Urtz* (2014g), S. 376-377; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG (2014d), § 30b Rz 10.

³⁶⁷ Vgl. § 30a Abs. 2 EStG (BGBl. I Nr. 2012/112); *Reisch / Klippl* (2013), Rz 622.

winnen aus privaten Grundstücksveräußerungen auch Verluste aus anderen Einkunftsquellen erzielt wurden, die mit den Gewinnen verrechnet werden können.³⁶⁸

2.10.6 Haftung des Parteienvertreters

Die Haftungsbestimmungen für den Parteienvertreter sind in § 30c Abs. 3 EStG geregelt. Nach diesem haftet der Parteienvertreter einerseits für die Entrichtung der Immo-ESt und andererseits für die Richtigkeit der Berechnung der Immo-ESt.³⁶⁹

Der Haftungstatbestand gem. § 30c Abs. 3 Satz 1 EStG wurde vorbildlich der Bestimmung des § 13 Abs. 4 GrEStG eingeführt. Entscheidet sich der Parteienvertreter für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, tritt für ihn auch die Pflicht zur Berechnung und Entrichtung der Immo-ESt ein. Entrichtet der Parteienvertreter die Immo-ESt nicht, muss er dafür haften.³⁷⁰ Es kommt dabei ausschließlich auf das objektive Kriterium der mangelnden Entrichtung an. Die Haftung ist verschuldensunabhängig und sie kommt akzessorisch und subsidiär zum Tragen.³⁷¹ Erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung, weil die Fälligkeit nach Ablauf eines Jahres ab Vornahme der Mitteilung noch nicht eingetreten ist, erlischt auch die Haftung.³⁷²

Der Parteienvertreter haftet für die Richtigkeit der Berechnung der Steuer, wenn die Berechnung „wider besseres Wissen“ auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen erfolgt. Der Parteienvertreter muss also bereits bei der Durchführung der Berechnung über die Unrichtigkeit der Daten bzw. Unterlagen wissen.³⁷³ Die Haftung bezieht sich ausschließlich auf die Angaben des Steuerpflichtigen, somit kann sich auch die Richtigkeit der Berechnung der Immo-ESt nur auf Sachverhaltselemente beziehen. Eine unrichtige rechtliche Beurteilung seitens des Parteienvertreters führt hingegen nicht zur Haftung iSd § 30c Abs. 3 EStG, wenn entweder vom richtigen Sachverhalt oder vom unwissend unrichtigen Sachverhalt ausgegangen wird.³⁷⁴

³⁶⁸ Vgl. *Reisch / Klippl* (2013), Rz 622; *Studera / Thunshirn* (2013), Rz 599.

³⁶⁹ Vgl. § 30c Abs. 3 EStG (BGBl. I Nr. 2014/105); *Urtz* (2014h), S. 379.

³⁷⁰ Vgl. *Urtz* (2014h), S. 380.

³⁷¹ Vgl. *Loser* in *Hofstätter / Reichel* EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 28.

³⁷² Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG (2014c), § 30c Rz 12; *Loser* in *Hofstätter / Reichel* EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 29.

³⁷³ Vgl. EStR 2000 Rz 6714.

³⁷⁴ Vgl. *Loser* in *Hofstätter / Reichel* EStG (2014b), § 30b und § 30c Rz 29-30.

Sowie die Haftung für die Entrichtung der Immo-ESt ist auch die Haftung für die Richtigkeit der Immo-ESt akzessorisch und subsidiär. Die Geltendmachung von beiden Haftungen liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.³⁷⁵

³⁷⁵ Vgl. *Urtz* (2014h), S. 381; ebenda S. 390.

3 Verkehrsteuerliche Behandlung von privaten Grundstückserwerben iSd Grunderwerbsteuergesetzes

3.1 Grundstücksbegriff iSd Grunderwerbssteuergesetzes

Das GrEStG enthält keine ausführliche Definition des Grundstücksbegriffes. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG wird in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts verwiesen.³⁷⁶ Obwohl auch im ABGB keine Definition des Begriffs „Grundstück“ zu finden ist, lässt sich aus den vorhandenen Bestimmungen (§§ 293, 294 und 404 ABGB) eine hinreichende Bedeutung ableiten. Nach diesem versteht man unter dem Grundstück den Grund und Boden, die unselbständigen Bestandteile des Grund und Bodens, den natürlichen und künstlichen Zuwachs und das Zugehör.³⁷⁷

Als unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens werden solche Sachen verstanden, die mit diesem körperlich verbunden sind und eine Trennung von der Hauptsache, also vom Grund und Boden, nicht zu empfehlen ist oder sogar gar nicht möglich ist. Unter dem natürlichen Zuwachs sind Naturalfrüchte, Bodenschätze und Rechtsfrüchte zu verstehen. Zudem sind auf dem Grund und Boden stehende Gebäude als künstliche Zuwächse dem Grund und Boden zuzuordnen. Bewegliche Sachen, die, obwohl sie keinen unselbständigen Bestandteil des Grund und Bodens bilden, aber zum dauernden Gebrauch bestimmt sind, sind als Zugehör zu klassifizieren.³⁷⁸

Jedoch sind nicht alle beweglichen Sachen iSd bürgerlichen Rechts auch unter dem Grundstücksbegriff iSd GrEStG umfasst. Gem. § 2 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG gelten Maschinen und sonstige Vorrichtungen einer Betriebsanlage sowie Gewinnungsbewilligungen und Apothekengerechtigkeiten nicht als Zugehör und somit auch nicht als Grundstück.³⁷⁹

³⁷⁶ Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309); Gaier (2013), Rz 426; Urnik / Rohn (2015), S. 133.

³⁷⁷ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 134.

³⁷⁸ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 134.

³⁷⁹ Vgl. § 2 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309); UStR 2000 Rz 776.

Allerdings werden Baurechte und Gebäude auf fremden Boden iSd GrEStG den Grundstücken gleichgestellt. Als Baurechte sind solche dingliche, veräußerliche und vererbliche Rechte zu verstehen, die den Eigentümer berechtigen, ein Bauwerk auf oder unter der Bodenfläche des Grundstücks zu haben. Unter Gebäuden auf fremden Boden sind solche Bauwerke zu verstehen, die mit der Absicht errichtet werden, nicht dauerhaft auf dem gleichen Ort zu bleiben (Superädifikate).³⁸⁰

Bilden mehrere Grundstücke einer wirtschaftlichen Einheit den Gegenstand eines Rechtsvorganges, werden diese als ein Grundstück behandelt. Ebenso wird von einem Grundstück ausgegangen, wenn sich ein Rechtsvorgang lediglich auf Teile eines Grundstücks bezieht.³⁸¹

3.2 Steuerbare Erwerbsvorgänge

Der Grunderwerbsteuer unterliegen ausschließlich jene Rechtsvorgänge, die sich auf die Übertragung inländischer Grundstücke beziehen.³⁸² Von der Grunderwerbsteuerpflicht sind jene Rechtsvorgänge erfasst, bei denen ein Anspruch auf Übereignung begründet wird.³⁸³ Entscheidend ist bereits das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft, z.B. der Abschluss eines Kaufvertrages oder Tauschvertrages. Das zivilrechtliche Verfügungsgeschäft, also die Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch ist für die Steuerpflicht nicht relevant.³⁸⁴

Zudem sind auch Eigentumserwerbe ohne vorangegangenes Verpflichtungsgeschäft, z.B. im Rahmen gesetzlicher Erbfolge oder aufgrund von Testamenten, Grunderwerbsteuerpflichtig. Es handelt sich in diesem Fall um einen sogenannten originären Eigentumserwerb.³⁸⁵

Weiters unterliegen Rechtsgeschäfte, die gem. § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG den Anspruch auf Abtretung von Übereignungsansprüchen und gem. Z 4 auf Abtretung von Rech-

³⁸⁰ Vgl. UStR 2000 Rz 779; § 2 Abs. 2 Z 1 und 2 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309); vgl. dazu auch Begriff Superädifikate in der FN 57.

³⁸¹ Vgl. § 2 Abs. 3 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309).

³⁸² Vgl. *Urník / Rohn* (2015), S. 133.

³⁸³ Vgl. *Urník / Rohn* (2015), S. 135.

³⁸⁴ Vgl. *Gaier* (2013), Rz 424; *Urník / Rohn* (2015), S. 135.

³⁸⁵ Vgl. *Gaier* (2013), Rz 424; ebenda Rz 444.

ten aus einem Kaufanbot begründen, ebenso der Grunderwerbsteuer.³⁸⁶ Zur Abtretung eines Übereignungsanspruches kommt es dann, wenn der Käufer eines Grundstücks, das Grundstück bereits vor der Eigentumseintragung im Grundbuch weiterveräußert. Die Steuerschuld entsteht bei jeder Abtretung eines Übereignungsanspruches.³⁸⁷ Im Falle einer Abtretung von Rechten aus einem Kaufanbot handelt es sich um die Abtretung einer Kaufoption. Diese Option kann allerdings nur einmal ausgeübt werden. Dies hat zur Folge, dass bei einem mehrfach abgetretenen Kaufoption, immer nur für den letzten Optionsberechtigten die Möglichkeit besteht, diese Option auszuüben.³⁸⁸

Die Grunderwerbsteuer ist allerdings auch dann zu entrichten, wenn die Eigentums-erwerbe gem. § 1 Abs. 1 Z 3 und 4 GrEStG ohne Begründung eines Rechtsgeschäftes erfolgten.³⁸⁹

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG fallen unter die Steuerpflicht auch solche Rechtsvorgänge, „*die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten*“.³⁹⁰ Diese Bestimmung ist für solche Eigentumsübertragungen anwendbar, in denen ein Treuhänder zwischengeschaltet wird. Der Treuhänder erwirbt das Grundstück für den Treugeber. Einerseits wird die Liegenschaft an den Treuhänder übertragen, womit der Treuhänder den Übereignungsanspruch gem. § 1 Abs. 1 Z 1 erwirbt.³⁹¹ Andererseits kommt es zum Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht seitens des Käufers (Treugeber).³⁹² Dies bedeutet, dass zwei steuerbare Rechtsvorgänge begründet werden. Der erste in Folge des Kaufvertragsabschlusses und der zweite durch den Treuhandvertrag.³⁹³

Die Erwerbsvorgänge gem. § 1 Abs. 3 GrEStG werden im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt, da sich diese auf das Betriebsvermögen beziehen.³⁹⁴

³⁸⁶ Vgl. § 1 Abs. 1 Z 3 und 4 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309).

³⁸⁷ Vgl. Gaier (2013), Rz 439.

³⁸⁸ Vgl. Gaier (2013), Rz 440.

³⁸⁹ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 135; § 1 Abs. 1 Z 5 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309).

³⁹⁰ § 1 Abs. 2 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309); vgl. VwGH 20.02.2003, 2001/16/0477.

³⁹¹ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 135.

³⁹² Vgl. Gaier (2013), Rz 442.

³⁹³ Vgl. VwGH 09.08.2001, 98/16/0376.

³⁹⁴ Vgl. § 1 Abs. 3 GrEStG (BGBl. Nr.1987/309).

3.3 Ausnahmen von der Besteuerung

3.3.1 Allgemeines

Die Ausnahmen von der Besteuerung sind in § 3 GrEStG geregelt.³⁹⁵ Mit dem Inkrafttreten der Grunderwerbsteuer-Novelle 2014 am 1.6.2014 ist es zu Änderungen von Befreiungsbestimmungen in den Ziffern 2, 7 und 9 und zur Schaffung einer neuer Befreiungsmöglichkeit gekommen, nämlich für Grundstückserwerbe infolge eines behördlichen Eingriffs. Diese Befreiung hat ihren Platz in Z 8 bekommen.³⁹⁶ Jede erneuerte Bestimmung ist gem. § 18 Abs. 2m GrEStG auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2014 erfolgten und für die die Steuerschuld nach diesem Zeitpunkt entsteht.³⁹⁷

Nähere Erläuterungen zu den einzelnen Steuerbefreiungsmöglichkeiten werden in den nachfolgenden Kapiteln ausgeführt.

Allerdings werden der mit dem Betriebsvermögen im Zusammenhang stehende Betriebsfreibetrag gem. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG und die Befreiung der unentgeltlichen Grundstücksübertragungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften gem. § 3 Abs. 1 Z 9 GrEStG im Rahmen dieser Arbeit nicht erörtert.³⁹⁸

3.3.2 Die Freigrenze für Grundstückserwerbe im Rahmen der Bagatellgrenze

Nach dem § 3 Abs. 1 Z 1 lit. a GrEStG ist für Erwerbe von Grundstücken eine Freigrenze vorgesehen. Nach diesem sind Grundstückserwerbe von der Besteuerung ausgenommen, falls der für die Berechnung der Steuer maßgebliche Wert³⁹⁹ nicht höher als 1.100,- EUR ist. Handelt es sich um einen Grundstückserwerb gemäß § 13 Liegenschaftsteilungsgesetz, liegt die Freigrenze nach dem § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b GrEStG bei 2.000,- EUR.⁴⁰⁰ Die Freigrenze ist nicht einem Freibetrag gleichzustellen.⁴⁰¹

³⁹⁵ Vgl. § 3 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

³⁹⁶ Vgl. ErlRV 101 BlgNr 25. GP, S. 2-3.

³⁹⁷ Vgl. § 18 Abs. 2m GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

³⁹⁸ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 2 und 9 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

³⁹⁹ Vgl. dazu Kapitel 3.4.

⁴⁰⁰ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 1 lit a und b GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁰¹ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 137.

Als „für die Steuerberechnung maßgebender Wert“ ist nicht eine solche Bemessungsgrundlage zu verstehen, die sich nach der Berücksichtigung anderer Befreiungsbestimmungen bereits reduziert hat. Für jeden Erwerbsvorgang darf immer nur eine Befreiungsbestimmung in Anspruch genommen werden. Somit kann ein nach der Anwendung einer Befreiung entstandener Restbetrag nicht im Rahmen der Bagatellgrenze aus der Besteuerung ausgenommen werden. Für den selben Erwerbsvorgang darf nur die eine oder die andere Befreiungsregelung gewährt werden. Allerdings ist immer zuerst die Anwendbarkeit der Freigrenze zu prüfen, und erst wenn diese nicht zutrifft, kommt es zur Prüfung von anderen Befreiungsmöglichkeiten.⁴⁰²

Die Anwendbarkeit der Freigrenze ist für jeden einzelnen Erwerbsvorgang zu untersuchen. Von einem Erwerbsvorgang spricht man, wenn sich im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung zwei Vertragspartner gegenüberstehen. Sind im Rahmen eines Rechtsvorganges auf einer Vertragsseite mehrere Personen vorhanden, sind so viele Erwerbsvorgänge anzunehmen, wie viele sich aus der Multiplikation der Anzahl von Personen auf der einen und auf der anderen Vertragsseite ergeben.⁴⁰³ Werden Miteigentümeranteile von mehreren Personen an mehrere Erwerber übertragen, erhält jeder Erwerber die ihm zufallende Quote. Es handelt sich dabei um einen sogenannten Quotenerwerb.⁴⁰⁴

3.3.3 Grundstückserwerbe im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens und Flurbereinigungsverfahrens

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG sind Erwerbe von Grundstücken im Wege eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens iSd FIVfGG von der Grunderwerbsteuerpflicht ausgenommen.⁴⁰⁵ Das FIVfGG will „*im Interesse der Schaffung und Erhaltung einer leistungsfähigen und umweltverträglichen Landwirtschaft die Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnisse im ländlichen Lebens- und Wirtschaftsraum*“⁴⁰⁶ im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens verbessern oder neu gestalten. Ein Flurbereinigungsverfahren iSd § 49 FIVfGG hat die gleichen Zielset-

⁴⁰² Vgl. BMF-Information 21.9.2009, SZK-010206/0234-GVB/2009; VwGH 26.04.1960, 2000/56.

⁴⁰³ Vgl. BMF-Information 21.9.2009, SZK-010206/0234-GVB/2009.

⁴⁰⁴ Vgl. VwGH 29.10.1952, 2423/50; *Urnik / Rohn* (2015), S. 137.

⁴⁰⁵ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁰⁶ § 1 Abs. 1 Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 (BGBl. Nr. 1951/103) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2005/87).

zungen wie das Zusammenlegungsverfahren, allerdings handelt es sich um ein vereinfachtes Verfahren, das auf kleinere Gebiete anwendbar ist.⁴⁰⁷

3.3.4 Grundstückserwerbe im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland

Grundstückserwerbe im Rahmen von behördlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit besserer Gestaltung von Bauland sind ebenfalls als Grunderwerbsteuerfrei zu behandeln.⁴⁰⁸ Mit der Bestimmung „Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland“ sind die landesgesetzlichen Vorschriften gemeint, deren Zielsetzung ist, für solche Baugrundstücke, die wegen ihrer unzweckmäßigen Form bzw. Größe nicht bebaubar sind, eine neue Aufteilung zu schaffen. Mit Hilfe der Neuaufteilung sollen auf diesen Grundstücken Gebäude errichtet werden können. Dieses Verfahren wird als Umlegungsverfahren bezeichnet.⁴⁰⁹ Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der Erwerb des Grundstücks unmittelbar in Folge einer behördlichen Maßnahme erfolgt.⁴¹⁰

3.3.5 Grundstückserwerbe durch einen fremden Staat für seine Vertretungsbehörden

Werden Grundstücke von Fremdstaaten für eigene Vertretungsbehörden (z.B. Botschaften) erworben, unterliegt dieser Erwerbsvorgang gem. § 3 Abs. 1 Z 6 nicht der Grunderwerbsteuer, sofern Gegenseitigkeit gewährleistet wird.⁴¹¹ Diese Befreiungsbestimmung ist auch auf private Grundstückserwerbe von Angehörigen, die über diplomatische Vorrechte verfügen, anwendbar.⁴¹²

3.3.6 Grundstückserwerbe unter Lebenden durch Ehegatten oder eingetragenen Partner

Von der Besteuerung sind Erwerbe von Grundstücken unter Lebenden durch Ehegatten oder eingetragenen Partner befreit, soweit diese *„unmittelbar zum Zwecke der*

⁴⁰⁷ Vgl. *Klaushofer* (2014a), S. 111; *Urnik / Rohn* (2015), S. 130; § 1 FIVfGG (BGBl. I Nr. 2013/189) und § 49 FIVfGG (BGBl. Nr. 1967/78).

⁴⁰⁸ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁰⁹ Vgl. *Klaushofer* (2014a), S. 112; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139.

⁴¹⁰ Vgl. VwGH 22.2.1973, 0448/72.

⁴¹¹ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 140.

⁴¹² Vgl. VwGH 14.12.1972, 2158/71.

*gleichteiligen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte mit höchstens 150 m² Wohnnutzfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten oder eingetragenen Partner (...)*⁴¹³ dienen. Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Befreiung ist die Aufgabe der Rechte an der bisher gemeinsam bewohnten Ehewohnung.⁴¹⁴ Bis 31.5.2014 war diese Befreiung nur für unentgeltliche Erwerbsvorgänge anwendbar. Seit dem Inkrafttreten der Grunderwerbsteuer-Novelle 2014 am 1.6.2014 steht diese Befreiungsbestimmung auch bei entgeltlichen Erwerben zu.⁴¹⁵

3.3.7 Grundstückserwerbe infolge eines behördlichen Eingriffs

Die Befreiungsregelung gem. § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG wurde im Zuge der Änderung des GrEStG 2014 neu aufgenommen. Nach diesem unterliegen Erwerbsvorgänge, die infolge eines behördlichen Eingriffs⁴¹⁶ oder im Rahmen eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung des unmittelbar drohenden Eingriffs erfolgen, nicht der Grunderwerbsteuer. Diese Bestimmung wurde der Befreiungsvorschrift iSd Immobilienertragsbesteuerung gem. § 30 Abs. 2 Z 3 EStG nachgebildet. Einerseits sind tatsächlich durchgeführte Enteignungen und andererseits „*Abtretungen ins öffentliche Gut bei Baureifmachung von Grundstücken*“⁴¹⁷ (wie z.B. Straßengrundabtretungen) von dieser Befreiung erfasst.⁴¹⁸

3.4 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

3.4.1 Allgemeines

Vor der Änderung des GrEStG 2014, also bis 31.5.2014, war für die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer entscheidend, ob es sich um entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb handelt. Ab dem 1.6.2014 hängt sowohl die Berechnung der Bemessungsgrundlage als auch der anwendbare Steuersatz davon ab, ob die Erwerbsvorgänge innerhalb oder außerhalb eines Familienverbandes erfolgen.⁴¹⁹

⁴¹³ § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴¹⁴ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); *Urnik / Rohn* (2015), S. 140.

⁴¹⁵ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 140; ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 2.

⁴¹⁶ Zur Definition des behördlichen Eingriffs siehe Kapitel 2.5.4.

⁴¹⁷ ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 3.

⁴¹⁸ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 140; ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 3.

⁴¹⁹ Vgl. *Varro* (2014), S. 365.

3.4.2 Die Gegenleistung

Nach der Grundregel iSd § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer von dem Wert der Gegenleistung gem. § 5 GrEStG zu ermitteln. Die Gegenleistung entspricht beim Kauf dem Kaufpreis inklusive aller vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen sowie der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Daher bilden die Gegenleistung neben dem Kaufpreis auch alle übernommenen Verpflichtungen wie z.B. Verbindlichkeiten, Darlehensschulden, Fruchtgenussrechte und Wohnrechte und erhöhen somit die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung.⁴²⁰

Hingegen zählen dauernde Lasten, die in absehbarer Zeit nicht wegfallen, nicht zur Bemessungsgrundlage gem. § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG. Als dauernde Lasten werden z.B. Wasserbezugsrechte, Notwegedienstbarkeiten, Grunddienstbarkeiten und Leitungsrechte nach dem Elektrizitätswegegesez angesehen. Ein dauerndes Bestehen wird dann angenommen, wenn es zumindest 99 Jahre dauert.⁴²¹

Bei einem Tausch bildet die Bemessungsgrundlage einerseits die Tauschleistung des jeweils anderen Vertragsteils und andererseits die zusätzlich vereinbarte Leistung, wenn eine solche vereinbart wird.⁴²²

In § 5 GrEStG sind außer der Gegenleistung beim Kauf und Tausch auch Bestimmungen zu Erfüllungs Statt⁴²³, Zwangsversteigerungsverfahren, Übernahme, Abtretung des Übereignungsverfahrens und Enteignung zu finden.⁴²⁴ Obwohl das GrEStG mehrere Begriffsbestimmungen auflistet, ist dennoch nach dem Erkenntnis des VwGH diese Aufzählung nicht erschöpfend. Vielmehr soll „jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird“⁴²⁵, als Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Somit geht der grunder-

⁴²⁰ Vgl. *Urník / Rohn* (2015), S. 140-141; *Gaier* (2013), Rz 451-452; § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG (BGBl. Nr. 1987/309).

⁴²¹ Vgl. VwGH 15.03.2001, 99/16/0312; *Urník / Rohn* (2015), S. 141.

⁴²² Vgl. *Gaier* (2013), Rz 453; *Fuchs* (2015), S. 252.

⁴²³ Unter dem Begriff „Erfüllungs Statt“ ist ein Wert zu verstehen, „zu dem die Leistung zwecks Erfüllung vom Gläubiger angenommen wird“. (VwGH 26.06.1986, 84/16/0210)

⁴²⁴ Vgl. § 5 GrEStG (BGBl. Nr. 1987/309).

⁴²⁵ VwGH 24.05.2012, 2009/16/0321.

werbsteuerrechtliche Begriff der Gegenleistung über den bürgerlich-rechtlichen hinaus.⁴²⁶

Die Leistungen, die nicht eindeutig als Gegenleistung bzw. Bestandteile der Gegenleistung qualifiziert werden können, werden laufend in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung behandelt.⁴²⁷

3.4.3 Der Einheitswert

3.4.3.1 Dreifacher Einheitswert gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG

Nach der alten Rechtslage, also noch vor der Änderung des GrEStG in 2014 war der dreifache Einheitswert bei sämtlichen Erwerben maßgeblich, bei denen keine Gegenleistung vorlag. Dies auch dann, wenn die Gegenleistung unter dem dreifachen Einheitswert lag und zwar unabhängig davon, ob der Erwerbsvorgang innerhalb oder außerhalb eines Familienkreises erfolgte. Ab dem 1.6.2014 wird der Einheitswert als eine besondere Ersatzbemessungsgrundlage klassifiziert und ist auf begünstigte Erwerbsvorgänge anwendbar.⁴²⁸ Die Änderung wurde der schon bestehenden Regelung zu den Gerichtsgebühren iSd § 26a GGG⁴²⁹ nachgebildet. Einerseits soll sie das Interesse der Verwaltungsökonomie verfolgen und andererseits soll die Neuregelung die Berechnung der Grunderwerbsteuer seitens des Parteienvertreters vereinfachen, da sowohl für die Berechnung der gerichtlichen Eintragungsgebühren als auch für die Ermittlung der zu entrichtenden Grunderwerbsteuer die gleiche Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.⁴³⁰

Ab der Änderung des GrEStG unterliegen gem. § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c GrEStG iVm § 6 GrEStG folgende Erwerbsvorgänge dem dreifachen Einheitswert (jedoch max. iHv 30% des gemeinen Wertes):

⁴²⁶ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 141; VwGH 15.04.1993, 93/16/0056; VwGH 24.05.2012, 2009/16/0321.

⁴²⁷ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 142.

⁴²⁸ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 147; ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 3.

⁴²⁹ Gem. § 26a GGG ist für die Bemessung der Eintragungsgebühr für begünstigte Erwerbsvorgänge der dreifache Einheitswert heranzuziehen. Vgl. § 26a Gerichtsgebührengesetz (BGBl. Nr. 1984/501) zuletzt geändert durch (BGBl. I Nr. 2013/1).

⁴³⁰ Vgl. ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 3.

- entgeltliche und unentgeltliche Grundstücksübertragungen im Familienverband⁴³¹ gem. § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG;
- Grundstückserwerbe in Folge eines Erbanfalls, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches (wenn die Vereinbarung einer Leistung an Erfüllung Statt noch vor der Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens erfolgt) im Familienverband gem. § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG;
- Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung bei Kapitalgesellschaften.⁴³²

Es handelt sich bei der Anwendung des dreifachen Einheitswertes um eine begünstigte Besteuerung, da diese normalerweise deutlich niedriger als der gemeine Wert ist. Allerdings haben sich die Einheitswerte in den letzten Jahren unterschiedlich entwickelt. Zudem können auch regionale Unterschiede im Zusammenhang mit dem Einheitswert entstehen. Um eine begünstigende Wirkung sicherzustellen, hat der Gesetzgeber eine Limitierung iHv 30% des gemeinen Wertes eingeführt. Das bedeutet, dass auch dann wenn der Einheitswert aus irgendeinem Grund höher als der gemeine Wert ist, als Bemessungsgrundlage lediglich 30% des gemeinen Wertes heranzuziehen sind.⁴³³

3.4.3.2 Einfacher Einheitswert gem. § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG

Bei Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist der einfache Einheitswert anwendbar. Die Anwendung wurde im Rahmen der Gesetzesänderung ausgedehnt. Früher konnte der einfache Einheitswert nur dann herangezogen werden, wenn die Übertragung des Grundstücks innerhalb des Familienkreises „zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers“⁴³⁴ erfolgte. Nach der alten Rechtslage gehörten Ehegatten, eingetragenen Partner, Elternteile, Kinder, Enkelkinder, Stiefkinder, Wahlkinder und Schwiegerkinder zum Familienkreis. Einerseits wurde der Begriff des Familienkreises erweitert⁴³⁵, andererseits ist nunmehr entscheidend, ob es sich um Erwerbe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken handelt und die Übertragung innerhalb eines Familienverban-

⁴³¹ Zur Definition des Familienverbandes siehe Kapitel 3.5.

⁴³² Vgl. § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); *Urnik / Rohn* (2015), S. 146; *Varro* (2014), S. 367.

⁴³³ Vgl. ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 3.

⁴³⁴ § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG aF (BGBl. I Nr. 2009/135).

⁴³⁵ Vgl. dazu Kapitel 3.5.

des iSd § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG stattfindet.⁴³⁶ Somit müssen die Voraussetzungen „weitere Bewirtschaftung und Sicherung des Lebensunterhaltes“ nicht mehr erfüllt werden.⁴³⁷

Zudem ist iSd neuen Rechtslage der einfache Einheitswert auch auf Grundstückserwerbe durch Erbanfall, Vermächtnis und in Erfüllung eines Pflichtanspruches gem. § 4 Abs. 2 Z 2 lit. b GrEStG, auf Anteilsvereinigungen und Anteilsübertragungen gem. lit. c und auf Grundstückserwerbe infolge einer Umgründung gem. lit. d anzuwenden, soweit es sich um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt.⁴³⁸

Allerdings ist zu beachten, dass diese Neuregelung erst auf die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nach dem 1.1.2015 zur Anwendung kommt. Dies ist damit zu begründen, dass im Jahr 2014 eine Hauptfeststellung gem. § 20c BewG durchgeführt wurde, was zur Folge hatte, dass die Einheitswerte mit dem 1.1.2015 aktualisiert wurden.⁴³⁹

Ist es zur Verwirklichung eines Erwerbsvorganges nach dem 31.5.2014 aber vor dem 1.1.2015 gekommen, kann der Steuerpflichtige gem. § 18 Abs. 2n GrEStG gegenüber dem Parteienvertreter oder dem zuständigen Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung iSd der Neuregelung mit dem dreifachen Einheitswert gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG erfolgen soll. Wurde hingegen der Grundstückserwerb vor dem 1.6.2014 verwirklicht, kann der Steuerpflichtige gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt erklären, dass für die Besteuerung die Bestimmungen gem. § 4 Abs. 2 und §§ 6 und 7 GrEStG iSd der alten Rechtslage erfolgen soll.⁴⁴⁰

3.4.4 Der gemeine Wert

Ist eine Gegenleistung nicht vorhanden bzw. kann diese nicht ermittelt werden, oder liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des dreifachen bzw. einfachen Einheitswertes gem. § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 GrEStG nicht vor, ist der gemeine Wert des

⁴³⁶ Vgl. Varro (2014), S. 367; § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG aF (BGBl. I Nr. 2009/135); § 4 Abs. 2 Z 2 lit. a GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴³⁷ Vgl. Bodis / Schlager (2014), S. 135; Fellner (2014b), S. 250.

⁴³⁸ Vgl. § 4 Abs. 2 Z 2 lit. b bis d GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); Fuchs (2015), S. 252-253.

⁴³⁹ Vgl. ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 3-4.

⁴⁴⁰ Vgl. § 18 Abs. 2n GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S. 5.

Grundstücks für die Berechnung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.⁴⁴¹ Die Gegenleistung ist üblicherweise dann nicht vorhanden, wenn es sich um eine Schenkung handelt.⁴⁴² Der dreifache Einheitswert darf allerdings dann nicht angewendet werden, wenn dieser 30% des gemeinen Wertes überschreitet. In so einem Fall ist die Bemessungsgrundlage iHv 30% des gemeinen Wertes zu berücksichtigen.⁴⁴³

Außerdem ist der gemeine Wert auch dann der Steuerberechnung zugrunde zu legen, wenn die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des Grundstücks ist. Gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. b GrEStG ist weiters der gemeine Wert dann maßgeblich, wenn der Grundstückserwerb durch Erbanfall oder durch Vermächtnis sowie in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches vereinbart wird.⁴⁴⁴

Gem. § 10 Abs. 2 BewG ist der gemeine Wert definiert, als der Preis, *„der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“*.⁴⁴⁵ Somit versteht man unter dem gemeinen Wert den Veräußerungspreis, was unmittelbar dem Marktwert des Grundstücks entspricht.⁴⁴⁶

3.5 Steuersatz

Bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer können zwei Steuersätze herangezogen werden. Einerseits liegt der begünstigte Steuersatz für Grundstücksübertragungen im Familienverband gem. § 7 Abs. 1 und 2 GrEStG bei 2%. Andererseits ist für Erwerbsvorgänge außerhalb des Familienkreises der allgemeine Steuersatz gem. § 7 Z 3 GrEStG iHv 3,5 % anzuwenden.⁴⁴⁷

Gem. § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG gehören folgende Personen zum Familienverband:

- Ehegatten und eingetragene Partner während aufrechter Ehe bzw. Partnerschaft sowie im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe bzw. Partnerschaft;

⁴⁴¹ Vgl. ErlRV 101 BlgNR 25. GP, S.4; *Urnik / Rohn* (2015), S. 144.

⁴⁴² Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 144.

⁴⁴³ Vgl. *Varro* (2014), S. 367; § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁴⁴ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 144; § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁴⁵ § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BGBl. Nr. 1955/148).

⁴⁴⁶ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 144.

⁴⁴⁷ Vgl. *Fuchs* (2015), S. 251-252; *Urnik / Rohn* (2015), S. 150.

- Lebensgefährten, sofern sie einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten;
- Elternteil (auch beide Elternteile gemeinsam, sowie Groß- und Urgroßeltern);
- Kinder, Stiefkinder, Wahlkinder und Schwiegerkinder, Enkelkinder.⁴⁴⁸

Wenn man die Definition des Familienkreises nach der alten⁴⁴⁹ und neuen Rechtslage vergleicht, ist erkennbar, dass die neue Definition um Lebensgefährten erweitert wurde.⁴⁵⁰ Die Voraussetzung für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes ist, dass die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten. Im Gesetz wird jedoch nicht konkretisiert, in welchem zeitlichen Abstand die Aufhebung des Hauptwohnsitzes noch die Voraussetzung erfüllt. Früher war ein Jahr als zeitlicher Bereich in den Erläuterungen vorgeschrieben, diese Bestimmung wurde allerdings entfernt. Somit wird angenommen, dass es keine zeitliche Beschränkung gibt, und ein in der Vergangenheit gegebener gemeinsamer Hauptwohnsitz ausreichend ist.⁴⁵¹

Als Lebensgemeinschaft wird das gemeinsame Zusammenleben, das gemeinsame Aufbringen des Unterhaltes und ein Verhältnis mit gegenseitiger Unterstützung zwischen Mann und Frau bezeichnet. Es wird als eheähnliches Verhältnis klassifiziert, was dem typischen ehelichen Zusammenleben entspricht.⁴⁵²

Nicht zum Familienverband gehören alle nicht erwähnten Personen. Diese sind vor allem Schwiegereltern, Wahl- und Stiefeltern, Pflegekinder, Geschwister, Nichten, Großnichten, Neffen, Großneffen, Ehegatten und eingetragene Partner von Wahl- und Stiefkindern, Cousins und Cousins, Tanten und Onkel sowie Großtanten und Großonkel.⁴⁵³

Für die Grundstückserwerbe durch die nicht zum Familienkreis zugehörigen Personen ist der allgemeine Steuersatz iHv 3,5% anzuwenden.⁴⁵⁴

⁴⁴⁸ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 151; *BMF-Information* 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, 6.7.

⁴⁴⁹ Vgl. dazu Kapitel 3.4.3.2.

⁴⁵⁰ Vgl. *Bodis / Schlager* (2014), S. 133.

⁴⁵¹ Vgl. *Bodis / Schlager* (2014), S. 134; *Varro* (2014), S. 366.

⁴⁵² Vgl. *Fellner* (2014b), S. 250.

⁴⁵³ Vgl. *Varro* (2014), S. 366-367; *BMF-Information* 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, 6.7.

⁴⁵⁴ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 151.

3.6 Entrichtung der Grunderwerbsteuer

3.6.1 Allgemeines

Die Entrichtung der Grunderwerbsteuer kann auf zwei Weisen erfolgen. Erfolgt die Verwirklichung eines Erwerbsvorganges, ist dieser innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist an das zuständige Finanzamt anzuzeigen. Zudem ist auch eine Abgabenerklärung dem Finanzamt vorzulegen. Für die Vorlage sind insbesondere die Parteienvertreter verpflichtet. In bestimmten Fällen können auch die Steuerschuldner zur Vorlage berechtigt sein.⁴⁵⁵

Allerdings sind die Parteienvertreter befugt, eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchzuführen. Entscheiden sich die Parteienvertreter für die Selbstberechnung, entfällt die Abgabenerklärungspflicht. Die Selbstberechnungserklärung gem. § 12 GrEStG ersetzt außer der Vorlagepflicht der Abgabenerklärung auch die Unbedenklichkeitsbescheinigung, die sonst zur Grundbucheintragung notwendig wäre. Die Selbstberechnung hat somit den Vorteil, dass die Eintragung im Grundbuch rascher erfolgt. Wird die Grunderwerbsteuer von dem Parteienvertreter selbst berechnet, hat dies zur Folge, dass er auch für die Berechnung, Mitteilung und Erhebung der Immo-ESt verpflichtet ist.⁴⁵⁶

3.6.2 Verpflichtung zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer

3.6.2.1 Entstehung und Fälligkeit der Steuerschuld

Wird ein nach dem GrEStG steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht, entsteht eine Steuerschuld iSd § 8 GrEStG. Zu welchem Zeitpunkt die Verwirklichung des Erwerbsvorganges eintritt, hängt von der Art des Erwerbsvorganges ab.⁴⁵⁷ Für die Erwerbsvorgänge iSd § 8 Abs. 1 GrEStG iVm § 1 Abs. 1 GrEStG ist bereits das Verpflichtungsgeschäft, d.h. Abschluss des Kauf- bzw. Schenkungsvertrages, entscheidend.⁴⁵⁸ Der Erwerb des Eigentums ist in diesem Zusammenhang nicht relevant. Bei den Rechtsvorgängen iSd § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es zur Entstehung der Steuer-

⁴⁵⁵ Vgl. Urtz (2014i), S. 412; Urnik / Rohn (2015), S. 154; § 10 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁴⁵⁶ Vgl. Urtz (2014i), S. 415.

⁴⁵⁷ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 151-152; § 8 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁵⁸ Vgl. VwGH 18.11.1993, 88/16/0216; Urtz (2014i), S. 415.

schuld im Zeitpunkt der Verwirklichung (Abschluss) des Rechtsgeschäftes, mit dem die Verwertungsmöglichkeit eingeräumt wird.⁴⁵⁹

Ist die Verwirklichung eines Rechtsvorganges von einer Bedingung oder einer behördlichen Genehmigung (z.B. durch die Grundverkehrsbehörde) abhängig, kommt es zur Entstehung der Steuerschuld gem. § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit dem Erhalt der Genehmigung.⁴⁶⁰

Im Falle eines Grundstückserwerbes durch eine Schenkung auf den Todesfall, ist iSd § 8 Abs. 3 GrEStG für die Entstehung der Steuerschuld auf den Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers abzustellen.⁴⁶¹

Gemäß § 8 Abs. 4 GrEStG entsteht die Steuerschuld für Erwerbe durch Erbanfall mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung. Zudem kommt es zur Steuerschuld im Falle eines Erwerbs durch Vermächtnis mit der Bestätigung des Verlassenschaftsgerichtes gem. § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetzes.⁴⁶²

Eine allgemeine Fälligkeit der Grunderwerbsteuer ist im GrEStG nicht geregelt, was zur Folge hat, dass die in § 210 Abs. 1 BAO vorgeschriebene Frist zur Anwendung kommt. Nach diesem ist die Grunderwerbsteuer innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides zu entrichten.⁴⁶³

Wird allerdings die Grunderwerbsteuer selbst berechnet⁴⁶⁴, ist diese gem. § 13 Abs. 1 GrEStG spätestens bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgte, zweitfolgenden Monats zu entrichten.⁴⁶⁵

3.6.2.2 Steuerschuldner

Wer der Schuldner der Grunderwerbsteuer ist, ist in § 9 GrEStG geregelt. Gem. § 9 Z 1 GrEStG ist im Falle eines Grundstückserwerbes kraft dieses Gesetzes, d.h. iSd § 1

⁴⁵⁹ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 152.

⁴⁶⁰ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 152; § 8 Abs. 2 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁶¹ Vgl. § 8 Abs. 3 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); *Urnik / Rohn* (2015), S. 153.

⁴⁶² Vgl. § 8 Abs. 4 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36).

⁴⁶³ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 156; § 210 Abs. 1 BAO (BGBl. I Nr. 2000/142).

⁴⁶⁴ Zur Selbstberechnung der GrESt siehe Kapitel 3.6.2.4.

⁴⁶⁵ Vgl. *Urtz* (2014i), S. 416.

Z 2 GrEStG sowohl der bisherige Eigentümer als auch der Erwerber Steuerschuldner. Wird ein Erwerb durch Erbanfall, d.h. von Todes wegen oder im Rahmen einer Schenkung auf den Todesfall verwirklicht, ist nur der Erwerber der Steuerschuldner.⁴⁶⁶

Genauso ist gem. § 9 Z 2 GrEStG ausschließlich der Erwerber des Grundstücks der Steuerschuldner, wenn der Erwerb im Zuge eines Enteignungsverfahrens oder durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren erfolgt.⁴⁶⁷

Nach dem § 9 Z 3 GrEStG handelt es sich um die Vereinigung von Gesellschaftsanteilen. Der Steuerschuldner ist entweder der Erwerber oder alle Beteiligten.⁴⁶⁸

Kommt es zur Verwirklichung eines Erwerbsvorganges, der nicht in § 9 Z 1 bis 3 GrEStG erfasst ist, ist sinngemäß § 9 Z 4 GrEStG anzuwenden. Nach diesem sind in allen übrigen Fällen alle beteiligten Personen Steuerschuldner. Unter diese Bestimmung fallen vor allem Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen sowie Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück.⁴⁶⁹

Sind mehrere Personen Steuerschuldner, handelt es sich gem. § 891 ABGB um ein Gesamtschuldverhältnis. Dies hat zur Folge, dass jede Person für die gesamte Abgabenschuld von der Abgabenbehörde in Anspruch genommen werden kann.⁴⁷⁰

3.6.2.3 Erklärungspflicht

Wird ein Erwerbsvorgang iSd GrEStG verwirklicht, ist dieser gem. § 10 Abs. 1 GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem es zur Entstehung der Steuerschuld gekommen ist, zweitfolgenden Monats mit einer Abgabenerklärung beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Die Erklärungspflicht besteht gem. § 10 Abs. 1 Satz 3 GrEStG auch dann, wenn der Erwerbsvorgang von der Grunder-

⁴⁶⁶ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 153.

⁴⁶⁷ Vgl. § 9 Z 2 GrEStG (BGBl. I Nr. 2008/85).

⁴⁶⁸ Da es sich in § 9 Z 3 GrEStG um Gesellschaftsanteile handelt, wird diese Bestimmung im Rahmen dieser Arbeit nicht ausführlich erläutert. Vgl. dazu *Urnik / Rohn* (2015), S. 153.

⁴⁶⁹ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 153; § 9 Z 4 GrEStG (BGBl. I Nr. 2008/85).

⁴⁷⁰ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 153; § 891 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (JGS Nr. 1811/946).

werbsteuer befreit ist, es sei denn, Erwerbsvorgänge unterliegen der Ausnahmebestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b GrEStG.⁴⁷¹

Bei der Anzeige sind alle für die Erhebung der Steuer notwendigen Unterlagen an das Finanzamt zu senden. Wurden über den Erwerbsvorgang Schriften, wie z.B. Urkunden oder Beschlüsse, ausgefertigt, sind diese jedenfalls als Anhang des amtlichen Formulars der Abgabenerklärung an das Finanzamt zu übermitteln.⁴⁷²

Die Verpflichtungen gem. § 10 Abs. 1 GrEStG entfallen, wenn eine Selbstberechnung⁴⁷³ der Grunderwerbsteuer iSd § 11 GrEStG durchgeführt wird.⁴⁷⁴

Grundsätzlich ist die Abgabenerklärung durch den Parteienvertreter iSd § 11 GrEStG an das Finanzamt vorzulegen.⁴⁷⁵ Gem. § 11 GrEStG können als Parteienvertreter nur solche Personen bezeichnet werden, die über eine Berufsbefugnis als Rechtsanwalt oder Notar verfügen.⁴⁷⁶ Obwohl das 1.StabG 2012 die Vorlage der Abgabenerklärung ausschließlich durch Rechtsanwälte und Notare ermöglichte, wurde diese Bestimmung durch das AbgÄG 2012 um einige Ausnahmen ergänzt. Nach diesem können in bestimmten Fällen auch Personen gem. § 9 GrEStG, also Steuerschuldner, zur Vorlage der Abgabenerklärung berechtigt sein. Nach § 10 Abs. 2 Satz 2 GrEStG handelt es sich um in § 3 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG geregelte Fälle. Dementsprechend kann bei Grundstückserwerben im Wege eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens und bei Erwerbsvorgängen im Rahmen von behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland die Abgabenerklärung sowohl von Parteienvertreter als auch von in § 9 genannten Personen an das Finanzamt übermittelt werden. Hingegen dürfen sonstige Bevollmächtigte die Abgabenerklärung nicht vorlegen.⁴⁷⁷

Die Abgabenerklärung muss gem. § 10 Abs. 2 GrEStG jedenfalls in elektronischer Form (über FinanzOnline) an das Finanzamt übermittelt werden. Abweichend vom

⁴⁷¹ Vgl. § 10 Abs. 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁴⁷² Vgl. § 10 Abs. 1 Satz 4 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112); Urtz (2014i), S. 413; Urnik / Rohn (2015), S. 154.

⁴⁷³ Zur Selbstberechnung der GrESt siehe Kapitel 3.6.2.4.

⁴⁷⁴ Vgl. § 10 Abs. 1 letzter Satz GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112); Urnik / Rohn (2015), S. 155.

⁴⁷⁵ Vgl. § 10 Abs. 2 Satz 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁴⁷⁶ Vgl. § 11 Abs. 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2010/111).

⁴⁷⁷ Vgl. Urtz (2014i), S. 411-412.

Abs. 1 sind in diesem Fall die Schriften über den Erwerbsvorgang nur dann vorzulegen, wenn diese von dem Finanzamt verlangt werden.⁴⁷⁸

Eine Anzeigepflicht gem. § 10 Abs. 1 GrEStG besteht allerdings sowohl für in § 9 GrEStG genannte Personen als auch für sonstige Bevollmächtigte, trotz des Wegfalls der Berechtigung zur Vorlage der Erklärung. Außerdem sind auch Parteienvertreter zur Anzeige der Abgabenerklärung verpflichtet, wenn sie beim Erwerb oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde mitgewirkt haben.⁴⁷⁹

Zu einer Erklärungspflicht kann es auch in Folge eines später durchgeführten Vorgangs kommen.⁴⁸⁰ Diese Fälle sind in § 10 Abs. 3 GrEStG geregelt. Gem. § 10 Abs. 3 Z 1 GrEStG handelt es sich um Vorgänge, in denen die Gegenleistung durch Gewährung zusätzlicher Leistungen erhöht wird. Gem. Z 2 erbringt der Grundstückserwerber an Dritte eine Leistung, die dafür gewährt wird, dass der Dritte auf den Erwerb des Grundstücks verzichtet und gem. Z 3 gewährt ein Dritter an den Veräußerer eine Leistung, mit dem Ziel, dass der Veräußerer das Grundstück dem Erwerber überlässt.⁴⁸¹

In allen diesen Fällen kommt es zur Gewährung der Leistung erst nach der Entstehung der Steuerschuld. Somit ist die Abgabenerklärung spätestens bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats, nach dem Monat in dem es zur Gewährung der Leistung gekommen ist, dem Finanzamt vorzulegen.⁴⁸²

Wird die Abgabenerklärung nicht fristgerecht dem Finanzamt vorgelegt, kann das Finanzamt gem. § 135 BAO einen Verspätungszuschlag bis zu 10% der festgesetzten Steuer verhängen.⁴⁸³

⁴⁷⁸ Vgl. § 10 Abs. 2 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112); Urtz (2014i), S. 414; Urnik / Rohn (2015), S. 155.

⁴⁷⁹ Vgl. Urtz (2014i), S. 412; § 10 Abs. 1 Satz 2 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁴⁸⁰ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 155.

⁴⁸¹ Vgl. § 10 Abs. 3 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112); Urnik / Rohn (2015), S. 155.

⁴⁸² Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 155; § 10 Abs. 3 GrEStG (BGBl. I Nr. 2012/112).

⁴⁸³ Vgl. Urnik / Rohn (2015), S. 155; § 135 BAO (BGBl. I Nr. 2003/71).

3.6.2.4 Durchführung der Selbstberechnung, Erklärung und Entrichtung der Grunderwerbsteuer

Zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer sind nur Parteienvertreter, also Rechtsanwälte und Notare berechtigt. Bei der Selbstberechnung ist die gleiche Frist zu beachten, wie bei der Vorlage der Abgabenerklärung. Dementsprechend hat die Selbstberechnung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem es zur Entstehung der Steuerschuld gekommen ist, zweitfolgenden Monats zu erfolgen. Dies bedeutet, dass die Selbstberechnung innerhalb der genannten Frist anzumelden ist. Da es sich in diesem Fall um die Anmeldung des einzelnen, der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges handelt, wird diese Anmeldung als Einzelanmeldung bezeichnet.⁴⁸⁴

Allerdings ist die Fälligkeitsfrist der selbstberechneten Grunderwerbsteuer von der Anmeldefrist zu unterscheiden. Nach der Einzelanmeldung haben in weiterer Folge die Parteienvertreter spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung durchgeführt wurde (Anmeldungszeitraum), zweitfolgenden Monats die selbstberechneten Erwerbsvorgänge beim Finanzamt anzumelden. Dieser Vorgang wird als Sammelanmeldung iSd § 13 Abs. 1 GrEStG bezeichnet. Wie schon oben angedeutet wurde, gilt der 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach dem Monat der Einzelanmeldung als Fälligkeitstag. Dementsprechend ist die Steuer spätestens an diesem Tag zu entrichten.⁴⁸⁵

Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und die Anmeldung haben jedenfalls in elektronischer Form über FinanzOnline zu erfolgen.⁴⁸⁶

Zudem kann der Parteienvertreter gem. § 12 GrEStG auch gegenüber dem Grundbuchsgericht elektronisch erklären, dass eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte und gemeinsam mit der Grunderwerbsteuer auch die Eintragungsgebühr berechnet und abgeführt wird.⁴⁸⁷ Diese Bestimmung ist für Erwerbs-

⁴⁸⁴ Vgl. Urtz (2014i), S. 415-416.

⁴⁸⁵ Vgl. Urtz (2014i), S. 416; BMF-Information 21.12.2012, BMF-010206/0222-VI/5/2012, 2.7.

⁴⁸⁶ Vgl. § 13 Abs. 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); Urtz (2014i), S. 417.

⁴⁸⁷ Vgl. § 12 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); Urnik / Rohn (2015), S. 157; Rief (2014); S. 153.

vorgänge anzuwenden, für die eine Selbstberechnung nach dem 31.12.2014 erfolgt.⁴⁸⁸

Der Parteienvertreter und der Steuerschuldner können frei entscheiden, ob sie die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gem. § 11 GrEStG oder die Vorlage der Abgabenerklärung gem. § 10 GrEStG anwenden. Bei der Selbstberechnung ist allerdings zu beachten, dass diese bei der Anwendung des § 17 GrEStG nicht zulässig ist. Außerdem ist die Anwendung der Selbstberechnung dann ungeeignet, wenn die Höhe der Gegenleistung noch ungewiss ist.⁴⁸⁹

Wenn der Parteienvertreter von der Selbstberechnung Gebrauch macht, verpflichtet er sich auch für den Einbehalt und die Abfuhr der Grunderwerbsteuer an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel. Überdies trifft den Parteienvertreter gem. § 13 Abs. 4 GrEStG auch die Haftung für die Entrichtung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer. Hingegen haftet er für die Richtigkeit der Berechnung nicht.⁴⁹⁰

Das Unterbleiben der Abgabe der Sammelanmeldung kann zu gleichen Konsequenzen führen, wie die nicht fristgerechte Vorlage der Abgabenerklärung gem. § 10 GrEStG. Dementsprechend kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag iHv max. 10% der zu entrichtenden Abgabe vorschreiben. Wird die fällige Grunderwerbsteuer zudem nicht fristgerecht bezahlt, kann das Finanzamt zusätzlich gem. § 217 BAO einen Säumniszuschlag iHv 2% der festgesetzten Steuer verhängen.⁴⁹¹

Wird die Grunderwerbsteuer nicht richtig berechnet, hat das Finanzamt gem. § 201 BAO infolge eines Bescheids den richtigen Steuerbetrag festzusetzen.⁴⁹²

⁴⁸⁸ Vgl. § 18 Abs. 2o GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); *Urnik / Rohn* (2015), S. 157.

⁴⁸⁹ Vgl. *Urtz* (2014i), S. 417; *Urnik / Rohn* (2015), S. 157.

⁴⁹⁰ Vgl. § 13 Abs. 4 GrEStG (BGBl. I Nr. 2014/36); *Urtz* (2014i), S. 417.

⁴⁹¹ Vgl. *Urtz* (2014i), S. 416; § 135 BAO (BGBl. I Nr. 2003/71) und § 217 BAO (BGBl. I Nr. 2013/14).

⁴⁹² Vgl. *BMF-Information* 21.12.2012, BMF-010206/0222-VI/5/2012, 2.8; § 201 BAO (BGBl. I Nr. 2013/70).

3.6.3 Nichtfestsetzung und Abänderung der Grunderwerbsteuer

Gem. § 17 GrEStG kann in bestimmten Fällen die Nichtfestsetzung bzw. die Abänderung der Grunderwerbsteuer beantragt werden.⁴⁹³ Diese Bestimmung soll zur Vermeidung der Besteuerung solcher Vorgänge dienen, deren wirtschaftliche Auswirkungen innerhalb der gesetzlich vorgegebenen Frist beseitigt werden. Da iSd verkehrsteuerlichen Grundsatzes eine entstandene Steuerpflicht nicht beseitigt werden soll, wird mit der Bestimmung des § 17 GrEStG dieser Grundsatz gebrochen.⁴⁹⁴

Wird ein Erwerbsvorgang noch vor der Erlassung bzw. Zustellung des Grunderwerbsteuerbescheides rückgängig gemacht, kann die Nichtfestsetzung der Steuer beantragt werden. Wurde hingegen der Bescheid bereits erlassen bzw. zugestellt, kann nunmehr eine Abänderung der Steuer erfolgen.⁴⁹⁵

Die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer kann gem. § 17 Abs. 1 GrEStG in folgenden Fällen beantragt werden:

- bei der Rückgängigmachung des Grundstückserwerbes innerhalb von drei Jahren seit dem Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entstanden ist entweder durch Vereinbarung oder durch Ausübung eines Rücktritt- bzw. Wiederverkaufsrechtes;
- bei Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges wegen Nichterfüllung von Vertragsbestimmungen;
- bei Ungültigkeit des Rechtsgeschäftes und bei der damit verbundenen Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses;
- bei der Herausgabe eines durch Schenkung erworbenen Grundstücks aufgrund eines Rechtsanspruches;
- bei der Herausgabe eines von Todes wegen erworbenen Grundstücks, allerdings nur dann, wenn die Herausgabe bei dem Erwerber ebenfalls einen Erwerb von Todes wegen darstellt.⁴⁹⁶

⁴⁹³ Vgl. § 17 GrEStG (BGBl. I Nr. 2009/52).

⁴⁹⁴ Vgl. VwGH 29.10.1998, 98/16/0115; *Urnik / Rohn* (2015), S. 158.

⁴⁹⁵ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 158.

⁴⁹⁶ Vgl. § 17 Abs. 1 GrEStG (BGBl. I Nr. 2009/52); *Urnik / Rohn* (2015), S. 158.

Eine Rückgängigmachung iSd § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuer ist bereits dann gegeben, wenn eine Vereinbarung über den Rücktritt getroffen wird. An dem Abschluss der Vereinbarung müssen allerdings dieselben Vertragsparteien beteiligt werden, zwischen denen die damalige Grundstücksübertragung erfolgte. Außerdem muss die Rückgängigmachung ernst gewollt sein und die Verfügungsmacht soll wieder dem Übergeber zustehen. Ein Scheingeschäft ist iSd § 17 GrEStG nicht umfasst.⁴⁹⁷ Überdies liegt eine Rückgängigmachung dann nicht vor, wenn der Vertrag mit dem Ziel aufgehoben wird, das Grundstück an eine von dem Erwerber ausgewählte andere Person zu übertragen, also eine Weiterveräußerung beabsichtigt ist.⁴⁹⁸ Außer der Parteienidentität muss auch das damals erworbene Grundstück mit dem zurückgegeben Grundstück identisch sein. Kommt es nur zur Teilübertragung des Grundstücks, ist auf diesen Tatbestand die Bestimmung des § 17 GrEStG trotzdem anwendbar. Dies ist allerdings nicht der Fall, falls das Grundstück in der Zwischenzeit durch den Erwerber verändert wurde.⁴⁹⁹

Die Rückgängigmachung wegen Nichterfüllung der Bestimmungen des Vertrages iSd Z 2 kommt sowohl bei frei vereinbarten Vertragsbestimmungen als auch aufgrund gesetzlicher Bestimmungen wie z.B. Gewährleistung oder Verzug in Betracht. Ein Rechtsgeschäft ist dann in § 17 Abs. 1 Z 3 erfasst, wenn dieses nichtig oder anfechtbar ist und eine wirtschaftliche Rückabwicklung des Rechtsgeschäftes erfolgt. Eine Herausgabe eines geschenkten Grundstückes nach Z 4 muss aufgrund eines Rechtsanspruches getätigt werden. Bei einer privatrechtlichen Vereinbarung würde es sich um eine Rückgängigmachung iSd Z 1 handeln, wenn diese innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld zustande gekommen ist. Außerdem sieht Z 4 eine Muss-Bestimmung für die Herausgabe eines von Todes wegen erworbenen Grundstücks vor, wenn dieser Vorgang beim Empfänger ebenfalls einen Erwerb von Todes wegen darstellt.⁵⁰⁰

Werden im Rahmen der Rückgängigmachung verschiedener Rechtsvorgänge neue Rechtsgeschäfte verwirklicht, sind auf diese gem. § 17 Abs. 2 GrEStG die Bestim-

⁴⁹⁷ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 158-159.

⁴⁹⁸ Vgl. VwGH 19.03.2003, 2002/16/0258.

⁴⁹⁹ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 159.

⁵⁰⁰ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 159; BMF-Information 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, 1.7.

mungen des § 17 Abs. 1 Z 1, 2 und 4 GrEStG sinngemäß anzuwenden. Es bedeutet, dass auch bei diesen Vorgängen keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird.⁵⁰¹

Kommt es zur Verringerung der Gegenleistung, so kann iSd § 17 Abs. 3 GrEStG eine Herabsetzung der zuvor festgesetzten Steuer beantragt werden. Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung sind, dass die Verringerung der Gegenleistung entweder innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld erfolgt oder ein Gewährleistungsanspruch gem. §§ 932 und 933 ABGB geltend gemacht wird.⁵⁰²

Wurde die Grunderwerbsteuer bereits festgesetzt, kann nunmehr eine Abänderung gem. § 17 Abs. 4 GrEStG beantragt werden.⁵⁰³

Der Steuerschuldner kann sowohl die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer als auch die Abänderung innerhalb von fünf Jahren, ab dem Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch auf Nichtfestsetzung bzw. Abänderung begründet wurde, beantragen. Die Frist zur Beantragung endet auf keinen Fall vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Steuerfestsetzung.⁵⁰⁴

⁵⁰¹ Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 159.

⁵⁰² Vgl. *Urnik / Rohn* (2015), S. 160.

⁵⁰³ Vgl. § 17 Abs. 4 GrEStG (BGBl. I Nr. 2009/52).

⁵⁰⁴ Vgl. § 17 Abs. 5 GrEStG (BGBl. I Nr. 2009/52).

4 Zusammenfassung

Für die Beurteilung, mit welchen steuerlichen Konsequenzen eine Grundstücksübertragung verbunden ist, ist zunächst das Privatvermögen von dem Betriebsvermögen abzugrenzen. Es ist dabei darauf zu achten, ob das Grundstück zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Liegt Einkünfteerzielung vor, ist zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften zu unterscheiden. Werden ausschließlich Überschusseinkünfte erwirtschaftet oder Einnahmen aus bloßer Nutzungsüberlassung erzielt, ist das Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen.

Grundsätzlich führt jede Grundstücksveräußerung gleichzeitig zur Verwirklichung eines Erwerbsvorganges. Allerdings lösen beide Vorgänge andere steuerliche Konsequenzen aus. Bis die Veräußerung mit ertragsteuerlichen Auswirkungen verbunden ist, bewirkt der Grundstückserwerb verkehrsteuerliche Verpflichtungen. Einerseits bewirkt die Veräußerung die Pflicht zur Entrichtung der Immo-ESt. Andererseits führt ein Grundstückserwerb zur Festsetzung der zu entrichtenden Grunderwerbsteuer.

Allerdings sieht der Gesetzgeber sowohl bei der Behandlung der Grundstücksveräußerung als auch bei dem Grundstückserwerb mehrere Steuerbefreiungsmöglichkeiten vor. Wobei die Aufmerksamkeit darauf zu richten ist, dass drei Befreiungsbestimmungen, nämlich die Veräußerung bzw. der Erwerb eines Grundstücks im Wege eines Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahrens, im Rahmen von behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland und infolge eines behördlichen Eingriffs, bei beiden Vorgängen in Anspruch genommen werden können.

Überdies sieht das GrEStG einige Fälle vor, in denen eine Nichtfestsetzung bzw. Abänderung der Grunderwerbsteuer beantragt werden kann.

Im Rahmen der ertragsteuerlichen Behandlung kommt es zur Unterscheidung zwischen Alt- und Neugrundstücken. Die Klassifikation ist vor allem für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns von besonderer Bedeutung. Während bei dem im Altvermögen befindlichen Grundstück die Anschaffungskosten grundsätzlich pauschal ermittelt werden, wobei in diesem Zusammenhang der Pauschalsteuersatz davon ab-

hängig ist, ob es sich um einen Umwidmungsfall handelt oder nicht, sind bei dem Neuvermögen die tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. Außerdem können weder die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung der Immo-ESt noch der Inflationsabschlag im Rahmen der Pauschalbesteuerung des Altvermögens vom Veräußerungserlös abgezogen werden. Diese können ausschließlich im Zuge der Regeleinkünfteermittlung in die Berechnung des Veräußerungsgewinns einbezogen werden. Die Regeleinkünfteermittlung kommt grundsätzlich beim Neuvermögen zur Anwendung. Jedoch besteht die Möglichkeit auch bei der Besteuerung des Altvermögens in die Regeleinkünfteermittlung zu optieren.

Für die Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen ist ein besonderer Steuersatz iHv 25% anzuwenden. Grundsätzlich hat dieser Steuersatz eine Abgeltungswirkung, d.h. die aus der Veräußerung erzielten Einnahmen müssen nicht mehr in die persönliche Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen aufgenommen werden, es sei denn, es besteht für den Steuerschuldner eine Veranlagungspflicht oder aus bestimmten Gründen wird freiwillig die Veranlagungsoption ausgeübt.

Seit dem 1.6.2014 wird für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer nicht mehr zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Grundstückserwerben unterschieden. Vielmehr ist bei der Besteuerung des Erwerbsvorganges darauf abzustellen, ob es sich um eine Grundstücksübertragung innerhalb oder außerhalb eines Familienverbandes handelt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer bildet grundsätzlich die Gegenleistung. Liegt hingegen keine Gegenleistung vor, kommt in bestimmten Fällen entweder der dreifache oder der einfache Einheitswert zur Anwendung. Der gemeine Wert wird erst dann herangezogen, wenn die zuvor genannten Werte nicht anwendbar sind.

Zur Berechnung der Grunderwerbsteuer kommen zwei Steuersätze in Betracht. Für Grundstückserwerbe innerhalb des im GrEStG definierten Familienkreises sieht das Gesetz einen begünstigten Steuersatz iHv 2% vor. Handelt es sich hingegen um eine Grundstücksübertragung an andere Personen, die nicht dem Familienverband angehören, ist ein Steuersatz iHv 3,5% anzuwenden.

Sowohl die Immo-ESt als auch die Grunderwerbsteuer müssen in der gesetzlich vorgeschriebenen Frist an das zuständige Finanzamt angezeigt bzw. mitgeteilt und abgeführt werden. Für beide Steuerarten sind zwei Möglichkeiten für die Entrichtung vorgesehen. Die Immo-ESt kann entweder in Form einer besonderen Vorauszahlung der Einkommensteuer durch den Steuerpflichtigen geleistet werden oder im Rahmen einer Selbstberechnung und Mitteilung durch einen Parteienvertreter (Rechtsanwalt oder Notar) an das Finanzamt entrichtet werden. Für die Entrichtung der Grunderwerbsteuer besteht die Möglichkeit mittels einer Abgabenerklärung den Erwerbsvorgang gegenüber dem Finanzamt anzuzeigen und die Abgabenerklärung vorzulegen. Allerdings können sich die Parteienvertreter für eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer entscheiden. Die freiwillige Entscheidung für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer führt in weiterer Folge zur Verpflichtung der Selbstberechnung der Immo-ESt. Daraus folgt, dass die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und der Immo-ESt von dem gleichen Parteienvertreter zu erfolgen hat.

Literaturverzeichnis

Monographien

Bruckner, Karl / Widinski, Margit (2013): *Steuer-Berater 2013*, Wien 2013

Gaier Richard (2013): *Handbuch Gebühren und Verkehrsteuern*, Wien 2013

Herzog, Oliver (2012): *Handbuch Einkommensteuer, Mit der Immobilienbesteuerung NEU ab 1.4.2012 und allen sonstigen Änderungen durch das StabG 2012*, Wien 2012

Lindauer, Jürgen (2010): *Allgemeiner Teil*, in: *Immobilien und Steuern, Kompakte Darstellung für die Praxis*, Wiesbaden 2010

Puchinger, Martin (2012): *Vermögensbesteuerung NEU*, Wien 2012

Beiträge in Sammelwerken

Bovenkamp, Helene et al. (2013): *Vorwort*, in: *Immobilienbesteuerung NEU, Abgabenänderungsgesetz 2012*, hrsg. von Helene Bovenkamp et al., Wien 2013, S. III.

Büsser, Susanne (2007): *Rechtsprechungen zu § 23 EStG*, in: *Die Einkommensteuer 1988 - Rechtsprechung*, 34. Lieferung, hrsg. von: Franz Hofstätter / Kurt Reichel EStG, Wien 2007

Ehrke-Rabel, Tina (2014): *Mitteilungs- und Selbstberechnungspflicht des Parteivertreters*, in: *Spezialfragen der Immobilienbesteuerung*, hrsg. von Tina Ehrke-Rabel/ Rainer Niemann, Wien 2014, S. 113-122.

Fuchs, Hubert (2015): *Einkommensteuergesetz*, in: *ÖGWT-Leitfaden, Steuern und Sozialversicherung 2015*, hrsg. von Hubert Fuchs, Wien 2015, S. 133-156.

Fuchs, Hubert (2015): Grunderwerbsteuergesetz, in: ÖGWT-Leitfaden, Steuern und Sozialversicherung 2015, hrsg. von Hubert Fuchs, Wien 2015, S. 245-257.

Fuhrmann, Karin / Lang, Gunther (2013): Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen, in: Immobilienbesteuerung NEU, Abgabenänderungsgesetz 2012, hrsg. von Helene Bovenkamp et al., Wien 2013, Rz 38-131.

Klaushofer, Reinhard (2014a): Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 110-115.

Klaushofer, Reinhard (2014b): Abgeltung für Wertminderungen von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse (§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG), in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 115-116.

Klaushofer, Reinhard / Leitner, Thomas (2014): Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 139-156.

Kohler, Gerhard / Wakounig, Marian / Berger, Wolfgang (2011): Einkommensteuer bei Vermietung und Verpachtung, in: Steuerleitfaden zur Vermietung, Einkommensteuer – Umsatzsteuer – Verfahrensrecht, hrsg. von Gerhard Kohler / Marian Wakounig / Wolfgang Berger, Wien 2011

Kumer, Veronika (2013): Abgrenzung außerbetrieblicher und betrieblicher Nutzung von Immobilien, in Immobilienbesteuerung, hrsg. von Peter Haunold / Herbert Kovar / Josef Schuch / Ronald Wahrlich, Wien 2013, S. 107-129.

Leitner, Thomas (2014): Die Definition des steuerpflichtigen Grundstücks iSd § 30 Abs. 1 EStG in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 51-65.

Loser, Philipp (2014a): Verlustverwertung, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 322-331.

Loser, Philipp (2014c): Veräußerung im Rahmen einer Zwangsversteigerung, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 367-368.

Reisch, Roland / Klippl, Gerhard (2013): Selbstberechnung und Abfuhr, in: Immobilienbesteuerung NEU, Abgabenänderungsgesetz 2012, hrsg. von Helene Bovenkamp et al., Wien 2013, Rz 580-630.

Rosam, Karl-Josef / Zwinscher, Peter (2008): Steuerrecht, in: Liegenschaftserwerb durch Anteilskauf: aus zivil-, gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht, hrsg. von Bittner Ludwig et al., Wien 2008, S. 109-169.

Schwandtner, Martina (2014): Übersicht, Grundstücke im Betriebsvermögen, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 161-167.

Siegert, Claudia (2013): Steuerliche Betrachtungen zu Immobilien, in: Grundlagen der Immobilienwirtschaft; Recht – Steuern – Marketing – Finanzierung – Bestandsmanagement – Projektentwicklung, hrsg. von: Kerry-U. Bauer, Wiesbaden 2013, S. 317-395.

Steckenbauer, Anne-Marie (2014a): Die Veräußerung infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs gem. § 30 Abs. 2 Z 3 EStG, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 107-109.

Steckenbauer, Anne-Marie (2014a): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs. 3 EStG, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 117-138.

Steckenbauer, Anne-Marie / Urtz, Christoph (2014a): Die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung „alt“), in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 66-87.

Steckenbauer, Anne-Marie / Urtz, Christoph (2014b): Die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG (Hauptwohnsitzbefreiung „neu“), in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 88-92.

Steckenbauer, Anne-Marie / Urtz, Christoph (2014c): Die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 93-107.

Studera, Sabine / Thunshirn, Roman (2013): Abschaffung der Spekulationsfrist in: Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen; hrsg. von Studera Sabine / Thunshirn Roman, Wien 2013

Sulz, Gottfried / Oberkleiner, Christian (2013): Immobilien und Betriebsvermögen, in: Immobilienbesteuerung NEU, Abgabenänderungsgesetz 2012, hrsg. von Helene Bovenkamp et al., Wien 2013, Rz 296-440.

Urnik, Sabine / Rohn Eva (2015): Grunderwerbsteuergesetz, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, hrsg. von Herbert Kofler / Sabine Urnik, Wien 2015, S. 131-160.

Urtz, Christoph (2014a): Steuersatz und Steuerabgeltung, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 295-303.

Urtz, Christoph (2014b): Allgemeines und Übersicht, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 332-334.

Urtz, Christoph (2014c): Anknüpfung der Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt durch Parteienvertreter an die Selbstberechnung der GrESt, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 335-341.

Urtz, Christoph (2014d): Zeitpunkt der Selbstberechnung – Entstehung der Steuerschuld, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 341-345.

Urtz, Christoph (2014e): Exkurs: Selbstberechnung bei „Altvermögen“, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 352-353.

Urtz, Christoph (2014f): Der Zufluss erfolgt voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 362-366.

Urtz, Christoph (2014g): Abgeltungswirkung der Selbstberechnung, Veranlagung und Veranlagungsoption (§ 30b Abs. 3 EStG) und Zusammenhang zur Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2 EStG), in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 372-379.

Urtz, Christoph (2014h): Haftung des Parteienvertreters (Rechtsanwalts, Notars) bei Selbstberechnung, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 379-390.

Urtz, Christoph (2014i): Die Grunderwerbsteuer und ihr Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 409-417.

Urtz, Christoph / Wimpissinger, Christian (2014): Einleitung für Einsteiger, in: Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, hrsg. von Christoph Urtz, Wien 2014, S. 1-15.

Wagner, Georg (2013): Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Die Immobilienbesteuerung nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 sowie dem Abgabenänderungsgesetz 2012, in: Immobilienbesteuerung, hrsg. von Peter Haunold / Herbert Kovar / Josef Schuch / Ronald Wahrlich, Wien 2013, S. 15-82.

Beiträge in Kommentaren

Baldauf, Anton (2014): Kommentierung zu § 18 EStG, in: *Jakom - Einkommensteuergesetz Kommentar*, 7. Auflage, hrsg. von Anton Baldauf et al., Wien 2014

Bodis, Andrei / Hammerl, Christian (2014): Kommentierung zu § 30 EStG, in: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, 17. Lieferung, hrsg. von Werner Doralt et al., Wien 2014

Doralt, Werner / Kauba, Andreas (2006): Kommentierung zu § 23 EStG, in: *Einkommensteuergesetz Kommentar*, 10. Auflage, hrsg. von Werner Doralt, Wien 2006

Fellner, Karl-Werner (2014a): Kommentierung zu § 23 EStG, in: *Die Einkommenssteuer 1988 Kommentar*, 57. Lieferung, hrsg. von: Franz Hofstätter / Kurt Reichel, Wien 2014

Kanduth-Kristen, Sabine (2014a): Kommentierung zu § 30 EStG, in: *Jakom - Einkommensteuergesetz Kommentar*, 7. Auflage, hrsg. von Anton Baldauf et al., Wien 2014

Kanduth-Kristen, Sabine (2014b): Kommentierung zu § 12 EStG, in: *Jakom - Einkommensteuergesetz Kommentar*, 7. Auflage, hrsg. von Anton Baldauf et al., Wien 2014

Kanduth-Kristen, Sabine (2014c): Kommentierung zu § 30c EStG, in: *Jakom - Einkommensteuergesetz Kommentar*, 7. Auflage, hrsg. von Anton Baldauf et al., Wien 2014

Kanduth-Kristen, Sabine (2014d): Kommentierung zu § 30b EStG, in: *Jakom - Einkommensteuergesetz Kommentar*, 7. Auflage, hrsg. von Anton Baldauf et al., Wien 2014

Laudacher, Marco (2014): Kommentierung zu § 28 EStG, in: *Jakom - Einkommenssteuergesetz Kommentar*, 7. Auflage, hrsg. von Anton Baldauf et al., Wien 2014

Loser, Philipp (2014b): Kommentierung zu § 30b und § 30c EStG, in: Die Einkommensteuer 1988 Kommentar, 56. Lieferung, hrsg. von: Franz Hofstätter / Kurt Reichel, Wien 2014

Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 203 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Rechnungslegung, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Zeitschriftenbeiträge

Beiser, Reinhold (2013): Die neue Immobilienbesteuerung i.d.F. AbgÄG 2012, in: Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK-Spezial), Innsbruck 2013

Bodis, Andrei / Schlager, Christoph (2014): Grunderwerbsteuer: Alles bleibt besser, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (RWZ), Heft 5, Artikel-Nr.:2014/32, Wien 2014, S. 133-136.

Fellner, Karl-Werner (2014b): Neuregelung der Grunderwerbsteuer ab 1. Juni 2014 verfassungsgemäß? in: Österreichische Steuerzeitung (ÖStZ), Heft 10, Artikel-Nr.: 2014/366, Wien 2014, S. 247-250.

Kranewitter, Heimo (2010): Baurecht und Superädifikat, in: Österreichische Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung (ZLB), Heft 6, Wien 2010, S. 101.

Rief, Roland (2014): GrESt-Novelle 2014, in: Der Wirtschaftstreuhänder (WT), Heft 3, Wien 2014, S. 153-154.

Varro, Daniel (2014): GrESt-Novelle 2014: Neue „Familienbesteuerung“, in: Österreichisches Recht der Wirtschaft (RdW), Heft 6, Artikel-Nr.: 2014/401, Wien 2014, S. 365-369.

Walder, Gerold (2014): Immobilienertragsteuer, Grundstücksveräußerung und Nutzungsdauer von Gebäuden, in: Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK), Heft 17, Wien 2014, S. 789-794.

Rechtsquellenverzeichnis

BMF-Information 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, Verkehrsteuerliche Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008, online abrufbar unter:
<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s11&dokumentId=9d2e1b5e-9436-4fcb-8f97-e23c1c7f25f6> [08.03.2015]

BMF-Information 21.09.2009, SZK-010206/0234-GVB/2009, Anwendung der Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, online abrufbar unter:
<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s14&segmentId=a78adc3c-3839-4a2f-9474-3a55e904b868> [08.03.2015]

BMF-Information 21.12.2012, BMF-010206/0222-VI/5/2012, Richtlinien zu den Verkehrsteuern betreffend die Selbstberechnung und die Übermittlung der Abgabenerklärung durch Parteienvertreter gemäß §§ 10 ff GrEStG 1987 in der ab 1.1.2013 geltenden Fassung und gemäß §§ 10, 10a KVG, online abrufbar unter:
<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s8&segmentId=6fb8a7f4-d953-4573-8e0f-6b7a1dfe3167> [08.03.2015]

BMF-Information 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 2014/36, online abrufbar unter:
<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s17&segmentId=975e1e90-cb4f-4772-9c9c-42eac18d2c24> [08.03.2015]

Einkommensteuerrichtlinien 2000 idF GZ BMF-010200/0012-VI/6/2013 vom 4.7.2013

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1680 BgINR XXIV. GP), online abrufbar unter:
http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_01680/fname_245675.pdf
[20.02.2015]

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Abgabenänderungsgesetz 2012 (1960 BgI NR XXIV. GP), online abrufbar unter:

http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_01960/fname_272162.pdf

[20.02.2015]

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (360 BgI NR XXV. GP), online abrufbar unter:

http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00360/fname_373525.pdf

[20.02.2015]

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Grunderwerbsteuergesetz 2014 (101 BgI NR XXV. GP), online abrufbar unter:

http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00101/fname_348139.pdf

[23.02.2015]

Umsatzsteuerrichtlinien 2000 idF GZ BMF-010219/0277-VI/4/2009 vom 14.11.2014

Rechtsprechungsverzeichnis

UFS, Berufungsentscheidung vom 25.08.2003 - RV/0062-W/02

UFS, Berufungsentscheidung vom 17.10.2003 - RV/1960-W/02

UFS, Berufungsentscheidung vom 17.05.2005 - RV/0433-W/03

UFS, Berufungsentscheidung vom 12.03.2010 - RV/0296-G/05

VwGH, Erkenntnis vom 29.10.1952 - 2423/50

VwGH, Erkenntnis vom 26.04.1960 - 2000/56

VwGH, Erkenntnis vom 14.12.1972 - 2158/71

VwGH, Erkenntnis vom 22.02.1973 - 0448/72

VwGH, Erkenntnis vom 26.06.1986 - 84/16/0210

VwGH, Erkenntnis vom 25.01.1993 - 92/15/0020

VwGH, Erkenntnis vom 15.04.1993 - 93/16/0056

VwGH, Erkenntnis vom 18.11.1993 - 88/16/0216

VwGH, Erkenntnis vom 14.04.1994 - 93/15/0185

VwGH, Erkenntnis vom 25.10.1995 - 94/15/0009

VwGH, Erkenntnis vom 27.01.1998 - 93/14/0166

VwGH, Erkenntnis vom 09.09.1998 - 95/14/0017

VwGH, Erkenntnis vom 29.10.1998 - 98/16/0115

VwGH, Erkenntnis vom 31.05.2000 - 97/13/0223

VwGH, Erkenntnis vom 15.03.2001 - 99/16/0312

VwGH, Erkenntnis vom 09.08.2001 - 98/16/0376

VwGH, Erkenntnis vom 20.09.2001 - 98/15/0071

VwGH, Erkenntnis vom 20.02.2003 - 2001/16/0477

VwGH, Erkenntnis vom 25.02.2003 - 99/14/0316

VwGH, Erkenntnis vom 25.02.2003 - 2000/14/0017

VwGH, Erkenntnis vom 19.03.2003 - 2002/16/0258
VwGH, Erkenntnis vom 02.06.2004 - 99/13/0133
VwGH, Erkenntnis vom 23.09.2005 - 2003/15/0105
VwGH, Erkenntnis vom 21.09.2006 - 2006/15/0156
VwGH, Erkenntnis vom 29.11.2006 - 2002/13/0188
VwGH, Erkenntnis vom 28.11.2007 - 2007/14/0009
VwGH, Erkenntnis vom 28.10.2008 - 2006/15/0277
VwGH, Erkenntnis vom 27.11.2008 - 2007/16/0139
VwGH, Erkenntnis vom 29.07.2010 - 2008/15/0093
VwGH, Erkenntnis vom 25.04.2012 - 2008/13/0128
VwGH, Erkenntnis vom 24.05.2012 - 2009/16/0321

Anhang

I. Abstract

Eine Grundstücksübertragung bewirkt gleichzeitig zwei Rechtsvorgänge, die steuerrechtlich einzeln zu betrachten sind. Auf der einen Seite handelt es sich um eine Veräußerung, deren steuerliche Behandlung iSd Einkommensteuergesetzes erfolgt. Auf der anderen Seite liegt ein Grundstückserwerb vor, der eine Grunderwerbsteuerpflicht auslöst.

Sowohl im Rahmen der ertragsteuerlichen als auch in der verkehrssteuerlichen Behandlung von Grundstückstransaktionen kam es in den letzten drei Jahren zu wesentlichen Neuregelungen bzw. Änderungen in den Gesetzen.

Die erste bedeutende Änderung im Zusammenhang mit der Grundstücksbesteuerung wurde mit dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012 mit dem 1.4.2012 geschaffen. Durch die Einführung der Immobilienertragsteuer wurde die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen grundlegend reformiert. Ab diesem Zeitpunkt ist bei Grundstücksveräußerungen ein besonderer Steuersatz iHv 25 % anzuwenden. Zudem kam es im Zusammenhang mit der Entrichtung der Immobiliensteuer und Grunderwerbsteuer ebenfalls zu Änderungen, allerdings mit dem Ziel, eine gemeinsame Berechnung und Abfuhr von beiden Steuerarten durch Parteienvertreter zu schaffen. Die Regelungen des 1. StabG 2012 wurden in kurzer Zeit mit dem Inkrafttreten des 1. AbgÄG 2012 ergänzt und nachgebessert. Mit dem 1.6.2014 tritt die Grunderwerbsteuer-Novelle 2014 in Kraft. Im GrEStG kam es zu einem Systemwechsel. Die bisherige Grundlage für die Besteuerung, also ob es sich um entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung handelt, ist nicht mehr relevant. Entscheidend für die Ermittlung der Steuer ist, ob die Grundstücksübertragung innerhalb oder außerhalb eines Familienverbandes erfolgt. Am Ende des Jahres 2014 wurde das 2. AbgÄG 2014 beschlossen, welches wiederum Änderungen aus ertragsteuerlicher Sicht gebracht hat.

Die vorliegende Arbeit beinhaltet alle für natürliche Personen relevanten Bestimmungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken des Privatvermögens aus ertragsteuerlicher und verkehrssteuerlicher Sicht basierend auf der aktuellen Rechtslage.

II. Lebenslauf

Persönliche Daten

Name: Hajnalka Kövérová
Geburtsdatum: 20.01.1991
Geburtsort: Komárno, Slowakei
Staatsangehörigkeit: Slowakei

Ausbildung

seit 01/2014 Universität Wien - Masterstudium Betriebswirtschaft
Spezialisierung: Externe Unternehmensrechnung
Revision, Steuern und Treuhand

10/2010 – 01/2014 Universität Wien - Bachelorstudium Betriebswirtschaft

09/2006 – 06/2010 Handelsakademie in Bratislava mit Reifeprüfung
(bilinguales Studium: Deutsch-Slowakisch)

09/1997 – 06/2006 Grundschule, Slowakei

Berufserfahrung

seit 07/2011 Garantie Wirtschaftstreuhand GmbH, Purkersdorf
ab 08/2013 Berufsanwärterin
bis 08/2013 Buchhalterin

08/2010 – 07/2011 TPA Horwath Bratislava, Buchhalterin

Sprachkenntnisse

Ungarisch Muttersprache
Slowakisch verhandlungssicher
Deutsch verhandlungssicher
Englisch fließend in Wort und Schrift