

Die Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen unter besonderer Berücksichtigung aktueller Entscheidungen und verfassungsrechtlicher Aspekte

Master Thesis zur Erlangung des akademische Grades
„Master of Science“

eingereicht bei
Dr. Herbert Gartner

MMag. Dr. Gernot Eberhardt

9552453

Wien, 21.04.2015

Eidesstattliche Erklärung

Ich, **DR. GERNOT EBERHARDT**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Master These, „DIE BESTEUERUNG VON PRIVATEN GRUNDSTÜCKSVÄRSÄSSERUNGEN UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG AKTUELLER ENTSCHEIDUNGEN UND VERFASSUNGSRECHTLICHER ASPEKTE“, 76 Seiten, gebunden, selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfen bedient habe, und
2. dass ich diese Master These bisher weder im Inland noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, am 21.04.2015

Unterschrift

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1. Fragestellung	2
1.2. Gegenstand und Zielsetzung	3
2. Anwendungsbereich	4
2.1. Private Grundstücksveräußerung	4
2.2. Definition des Grundstücks iSd ImmoESt	6
3. Veräußerungsbegriff	9
3.1. Abgrenzung zum unentgeltlichen Erwerb	9
3.2. Tausch	11
3.3. Realteilung	12
3.4. Scheidungsvergleich	14
3.5. Grundstücksverlosungen	15
3.6. Verlassenschaftsverfahren	15
4. Befreiungstatbestände	18
4.1. Ausnahmetatbestände	18
4.2. Hauptwohnsitzbefreiung	18
4.2.1. Zweijahresfrist	19
4.2.2. Fünfjahresfrist	20
4.2.3. Fristen zur Begründung bzw. Aufgabe des Hauptwohnsitzes	20
4.2.4. Aufteilung des Erlöses auf Grund und Boden und Gebäude	26
4.2.5. KFZ-Stellplatzverkauf	26
4.2.6. Hauptwohnsitzbefreiung bei Veräußerung durch die Verlassenschaft	27
4.3. Herstellerbefreiung	27
4.3.1. Entfall bei Einkünfteerzielung	27

4.3.2.	Beschränkung der Befreiung auf das Gebäude	28
4.3.3.	Herstellerbegriff	29
4.3.4.	Befreiung bei Miteigentum	30
4.3.5.	Entfall der Befreiung bei unentgeltlicher Übertragung.....	31
4.4.	Behördliche Eingriffe	32
4.5.	Tauschvorgänge bei Flurbereinigungen, Grundstückszusammenlegungen und Baulandumlegungen.....	33
4.6.	Vorliegen mehrerer Befreiungsvoraussetzungen	34
5.	Steuersatz und Optionen	35
5.1.	Besonderer Steuersatz	35
5.2.	Veranlagungsoption.....	36
5.3.	Option zur Regelbesteuerung	36
5.4.	Verlustverwertung	37
6.	Ermittlung der Immobilienertragsteuer.....	38
6.1.	Begriffe des Altvermögens und Neuvermögens.....	38
6.2.	Begriff der Umwidmung	39
6.3.	Bemessungsgrundlage	44
6.3.1.	Allgemeines.....	44
6.3.2.	Neuvermögen	45
6.3.3.	Altvermögen.....	53
7.	Selbstberechnung	56
7.1.	Selbstberechnung der ImmoESt	56
7.2.	Abgabenerklärung	57
7.3.	Haftung der Parteienvertreter	57
8.	Schlussfolgerungen	61
8.1.	Verletzung des Vertrauensschutzes bei Altvermögen.....	61
8.2.	Pauschale Berechnung der Anschaffungskosten bei Altvermögen	64

8.3. Selbstberechnung durch Notare und Rechtsanwälte	65
8.4. Besonderer Steuersatz in Höhe von 25 %	66
8.5. Einschränkung der Werbungskosten	67
8.6. Inflationsabschlag.....	68
Kurzfassung.....	69
Literaturverzeichnis.....	70
Geschäftszahlenverzeichnis	76

1. Einleitung

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) nahm der österreichische Gesetzgeber eine völlige Neugestaltung der Immobilienbesteuerung von natürlichen Personen sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich vor. Bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 01.04.2012 galten Immobilienverkäufe von natürlichen Personen nach Ablauf der Spekulationsfrist, die im Regelfall 10 Jahre dauerte, als steuerfrei.

Mit der Einführung des 1. StabG 2012 wurde diese Steuerfreiheit abgeschafft. Selbst Grundstücksvermögen, das nicht mehr steuerverfangen war, unterliegt seit 01.04.2012 wieder der Steuerpflicht, sofern nicht die im Einkommensteuergesetz vorgesehenen Befreiungstatbestände greifen. Immobilienvermögen wird daher seit 01.04.2012 unabhängig von der Behaltdauer des Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich erfasst.

Der Gesetzgeber orientierte sich bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne an der Kapitalertragsteuer. Gleichzeitig strebte er mit der Implementierung des 1. StabG 2012 an, Immobilienvermögen mit alternativen Veranlagungsformen einkommensteuerlich gleich zu behandeln. Die Veräußerungsgewinne aus den Immobilienverkäufen werden – außer der Steuerpflichtige nimmt seine Optionsmöglichkeiten wahr – mit einer „Flat Tax“ in Höhe von 25 % besteuert.

Die Berechnung, Einbehaltung und Abführungen der ImmoESt an die zuständigen Finanzbehörden erfolgt nunmehr durch Rechtsanwälte und Notare als Parteienvertreter. Aus diesem Grund bin ich auch persönlich damit regelmäßig konfrontiert, sämtliche in der Praxis auftretende Sachverhalte unter die allgemein gehaltenen Gesetzesbestimmung korrekt zu subsumieren.

1.1. Fragestellung

Die völlige Neuordnung der Immobilienbesteuerung hat in der Literatur und Praxis viele Fragen aufgeworfen, was dazu geführt hat, dass in Fachzeitschriften eine rege Diskussion zu zahlreichen Punkten aufgekommen ist. Gleichzeitig haben die Gerichte zu einzelnen Themenbereichen bereits Stellung genommen.

Noch mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012) musste der Gesetzgeber einige Bestimmungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundvermögen ändern und bis dahin bestehende Lücken schließen.¹ Durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (2. AbgÄG 2014) nahm der Gesetzgeber weitere gesetzliche Anpassungen zur Immobilienbesteuerung vor. Mit der für das Jahr 2016 geplanten Steuerreform wurden zusätzliche wesentliche Änderungen angekündigt. So wird die ImmoESt ab 01.01.2016 von 25 % auf 30 % angehoben. Gleichzeitig wird der derzeit geltende Inflationsabschlag abgeschafft.²

Aufgrund der raschen Gesetzesimplementierung ohne entsprechende Übergangsfristen und des wesentlichen Eingriffs in das Steuersystem stellt sich für Parteienvertreter zusätzlich die Frage, inwieweit die gesetzlichen Bestimmungen auch mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen vereinbar sind.

Die zentralen Fragen dieser Arbeit lauten daher:

- Wie sind bei privaten Grundstücksveräußerungen die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 30, 30a, 30b und 30c EStG anhand der vorliegenden Literatur, Einkommensteuerrichtlinien und der aktuellen Rechtsprechung auszulegen?
- Hat der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der gesetzlichen Bestimmungen die verfassungsrechtlichen Grundsätze ausreichend berücksichtigt?

¹ Vgl. *Fuhrmann, Karin/Lang, Gunther* (2013): Immobilienbesteuerung NEU – Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, *immolex* 2013, S. 6

² Vgl. *Fuhrmann, Karin* (2015): Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, *immolex* 2015, S. 106

1.2. Gegenstand und Zielsetzung

Gegenstand dieser Arbeit ist die schematische Darstellung des aktuellen Meinungsstandes und der derzeitigen Rechtslage zur Besteuerung von Immobilienveräußerungen. In diesem Zusammenhang wird insbesondere die aktuelle Rechtsprechung berücksichtigt und ein Ausblick auf künftige Entwicklungen und anhängige Verfahren gegeben.

Die wissenschaftliche Abhandlung erfolgt mit dem Ziel, einen umfassenden Überblick über die rechtlichen Grundlagen zur Beurteilung der in der Praxis anfallenden Sachverhalte zu bieten. Dazu werden die einschlägigen Gesetzesbestimmungen, sowie Entscheidungen, Kommentare und Publikationen in Fachzeitschriften aufgearbeitet, wodurch ein grundlegender Überblick über den aktuellen Gesetzesstand und wissenschaftlichen Diskurs geboten wird.

Die Arbeit beginnt mit der grundlegenden Darstellung der Gesetzesbegriffe und Tatbestände, die durch das 1. StabG 2012 eingeführt wurden. Im Anschluss werden die Berechnungen und Wertansätze zur Ermittlung der ImmoESt eingehend beleuchtet. Zu den einzelnen gesetzlichen Bestimmungen wird jeweils die aktuelle Rechtsprechung eingearbeitet bzw. aufgezeigt, inwieweit es noch entsprechenden Klärungsbedarf durch höchstgerichtliche Entscheidungen oder Gesetzesanpassung bedarf.

Am Ende der Arbeit werden die verfassungsrechtlichen Bedenken aufgezeigt, und wesentliche Kritikpunkte angesprochen.

2. Anwendungsbereich

Um unter die Bestimmung des § 30 EStG zu fallen, muss es sich einerseits um eine private Grundstücksveräußerung handeln, andererseits muss auch der Begriff des Grundstückes iSd ImmoESt erfüllt sein.

2.1. Private Grundstücksveräußerung

Der Gesetzgeber definiert die private Grundstücksveräußerung in § 30 EStG durch eine negative Abgrenzung. Demnach handelt es sich dabei um Veräußerungen von Grundstücken, die keinem betrieblichen Vermögen zugeordnet sind.³ Grundstücke fallen dann unter das Betriebsvermögen, wenn sie zur Erzielung von betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis Z 3 EStG – also für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit oder aus einem Gewerbebetrieb – herangezogen werden. Sofern das Grundstück für keine der angeführten Einkunftsarten genutzt wird, handelt es sich bei der Veräußerung desselben um eine private Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass das Grundstück auch selbst genutzt wird. Eine Vermietung wirkt sich daher auf die Beurteilung nicht aus.⁴

Unter die private Grundstücksveräußerung fallen:

- Veräußerungen durch eine natürliche Person aus dem Privatvermögen

Allgemein wird im Steuerrecht zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen unterschieden. Unbeschränkt steuerpflichtig sind – unabhängig von ihrer Staatsbürgerschaft oder Volljährigkeit – jene natürlichen Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen unterliegen grundsätzlich mit ihren gesamten Einkünften der Steuerpflicht in Österreich.

³ Vgl. *Hilber, Klaus* (2012): Private Grundstücksveräußerungen seit 1.4.2012, *ecolex* 2012, S. 372

⁴ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 21

Dabei kommt es nicht darauf an, in welchem Land die Einkünfte erzielt werden. Diese uneingeschränkte Besteuerungspflicht wird durch Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliche Bestimmungen, so durch § 48 BAO, begrenzt. Solche Einschränkungen gelten üblicherweise für im Ausland gelegene Immobilien, sodass die Besteuerung ausländischen Immobilienvermögens grundsätzlich in jenem Staat erfolgt, in dem sich dieses befindet.

Weist eine natürliche Person keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich auf, hält aber in Österreich ein Immobilienvermögen, so unterliegt sie in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen haben nur jene Steuern in Österreich abzuführen, die in der Aufzählung des § 98 EStG taxativ angeführt sind. Der Katalog des § 98 EStG enthält jene Tatbestände, die einen sachlichen Nahebezug zu Österreich aufweisen. § 98 EStG nimmt in Abs 1 Z 7 EStG ausdrücklich Bezug auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen. Dies hat zur Folge, dass Veräußerungen von in Österreich gelegenen Immobilien auch bei beschränkt Steuerpflichtigen in Österreich zur Steuerpflicht führen.

- Veräußerungen durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschafter

Da Personengesellschaften rechtsfähig sind, können sie zivilrechtlich selbst Grundeigentum erwerben und veräußern. Trotz dieser zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit werden Personengesellschaften ertragsteuerlich nicht als Rechtssubjekte qualifiziert, vielmehr werden Gewinne anteilig direkt den Gesellschafter zugerechnet. Dies hat zur Folge, dass bei Grundstücksveräußerungen durch Personengesellschaften zivil-, umsatz- und grunderwerbsteuerrechtlich zwar die Gesellschaft veräußert, ertragsteuerlich hingegen anteilig die Gesellschafter. Bei natürlichen Gesellschaftern handelt es sich dementsprechend um private Grundstücksveräußerungen.

- Veräußerungen von Miteigentumsgemeinschaften, sofern der Miteigentümer eine natürliche Person ist

Bei Miteigentumsgemeinschaften ist jeder einzelne Miteigentümer und nicht die Gemeinschaft steuerpflichtig. Die ImmoEST ist nach den individuellen Verhältnissen aufzuteilen.⁵

Mit der Einführung des 1. StabG 2012 haben auch Veräußerungen von betrieblich genutzten Grundstücken überwiegend die gleichen steuerlichen Auswirkungen wie private Grundstücksveräußerungen. Im Zuge dieser Arbeit werden allerdings ausschließlich private Grundstücksveräußerungen dargestellt.

2.2. Definition des Grundstücks iSd ImmoEST

Der Begriff des Grundstückes im Sinne des EStG stimmt nicht mit jenem überein, der dem GrEStG, dem UStG und dem Zivilrecht zugrunde liegt.⁶

Aus dem EStG und der Rechtsprechung lässt sich aber der Grundstücksbegriff des § 30 EStG ableiten. Nach § 30 EStG werden Grundstücke im Sinne dieser Rechtsvorschrift als

- Grund und Boden,
- Gebäude und
- Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte), definiert.

Grundstücke, die unter diese Begriffsbestimmung fallen, sind von der Besteuerung erfasst. Nach herrschender Meinung versteht man unter grundstücksgleichen Rechten iSd der ImmoEST nur solche Rechte, die den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften hinsichtlich des Erwerbes unterliegen und gesondert ohne Grund

⁵ Vgl. *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien- Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/236

⁶ Vgl. *Quantschnigg, Peter/Mayr, Gunter* (2007): Gebäude, Grundstück und Grund und Boden im EStG, RdW 2007, S. 118

und Boden übertragen werden können.⁷ Als grundstücksgleiche Rechte zählt daher die Einkommensteuerrichtlinie insbesondere folgende Rechte auf:⁸

- Baurechte an fremden Grundstücken:
Das BMF subsumiert allerdings nur die Veräußerung des Baurechtes unter die ImmoESt. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechtes an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins wird vom BMF hingegen als Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gewertet.⁹
- Fischereirechte an fremden Gewässern:
Unter die ImmoESt fällt dabei wiederum – gleich wie beim Baurecht – nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten.
- Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz

Im Gegensatz dazu sind nach herrschender Ansicht folgende Rechte nicht als grundstücksgleiche Rechte iSd ImmoESt anzusehen¹⁰:

- Jagdrechte
- Dienstbarkeiten
- Fruchtgenussrechte
- Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz 1959
- Apothekengerechtigkeiten

Jagdrechte, Dienstbarkeiten und Fruchtgenussrechte belasten zwar die Grundstücke, vermitteln aber keine eigentümerähnliche Rechtsposition, sondern nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis. Auf andere Vermögenswerte, die zwar zivilrechtlich als Zugehör von Grund und Boden qualifiziert werden, wie etwa stehendes Holz bzw. Ernte, ist

⁷ Vgl. *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien-Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/71

⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6622, in der Fassung 24.07.2013; *Hammerl, Christian/Mayr Gunter* (2012): StabG 2012: Die neue Grundbesteuerung, RdW 2012, S. 167

⁹ *Beiser* geht hingegen davon aus, dass die Einräumung des Baurechtes durch den Grundstückseigentümer unter die ImmoESt fällt. Vgl. *Beiser, Reinhold* (2013): Das Baurecht in der ImmoESt, RdW 2013, S. 418

¹⁰ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, 20f

die ImmoESt ebenso wenig anzuwenden, weil solches Zugehör als selbständiges Wirtschaftsgut im Sinne des Einkommensteuergesetzes gilt.¹¹

¹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6621, in der Fassung 24.07.2013

3. Veräußerungsbegriff

Die Bestimmung des § 30 EStG setzt den Begriff „Grundstücksveräußerung“ mit dem Begriff Veräußerungsgeschäft gleich. Bereits nach der alten Rechtslage wurde unter einem Veräußerungsgeschäft ein entgeltliches Rechtsgeschäft verstanden.¹² Unter den Steuertatbestand fallen somit ein Verkauf, ein Tausch sowie jedes sonstiges Rechtsgeschäft, womit ein Grundstück entgeltlich übertragen wird. In den Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 wird klargestellt, dass unentgeltliche Übertragungen keine ertragsteuerlich relevanten Übertragungsvorgänge von Grundstücken darstellen und daher keine Steuerpflicht auslösen.¹³ So sind grundsätzlich unentgeltliche Vorgänge wie z.B. Schenkung, Erbschaft, Vermächtnis etc. von der Besteuerung ausgenommen.

Korrespondierend dazu versteht man unter dem Begriff „Anschaffung“ jeden entgeltlichen Erwerb. Mit der Veräußerung beim Verkäufer tritt zeitgleich beim Erwerber die Anschaffung ein.

3.1. Abgrenzung zum unentgeltlichen Erwerb

Da unentgeltliche Erwerbsvorgänge von der ImmoESt ausgenommen sind, stellt sich die Frage, wie gemischte Schenkungen zu behandeln sind. Nach der Rechtsprechung der VwGH liegt eine gemischte Schenkung vor, wenn der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert des Schenkungsgegenstandes liegt.¹⁴ Die Parteien müssen sich des unentgeltlichen und entgeltlichen Bestandteils des Rechtsgeschäftes bewusst sein.¹⁵

Nach alter Rechtslage wurde eine gemischte Schenkung nicht der Besteuerung unterworfen, solange überwiegend von einer Schenkung auszugehen war.¹⁶ Dies bedeu-

¹² Vgl. *Herzog, Oliver* (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, S. 563

¹³ Vgl. Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012, S. 8

¹⁴ Vgl. VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113

¹⁵ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 27

¹⁶ Vgl. VwGH 18.09.1964, 1118/64

tete, dass eine 50 %-Grenze bezogen auf den gemeinen Wert entscheidend war. Ein unentgeltlicher Erwerb lag somit dann vor, wenn der Kaufpreis aus privaten Gründen weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes erreichte. Unter gemeinem Wert war der Verkehrswert des Grundstückes zu verstehen. Anschaffungsnebenkosten wie z.B. Vertragserrichtungskosten, Grunderwerbsteuer etc., die im Zusammenhang mit der Übertragung anfallen, waren bei der Beurteilung des Wertverhältnisses nicht zu beachten. Wurden hingegen im Zuge der Grundstücksübertragung Verbindlichkeiten übernommen, konnte dies einen entgeltlichen Vorgang verwirklichen, sofern der gesamte Veräußerungserlös samt der übernommenen Verbindlichkeiten 50 % des gemeinen Wertes des Grundstückes erreichte. Der bloße Schuldbeitritt führte noch nicht dazu, dass die Schenkung als entgeltliches Rechtsgeschäft zu werten ist.¹⁷

Da der Gesetzgeber insbesondere beim unentgeltlichen Erwerb die bisherige Verwaltungspraxis beibehalten wollte, und sich die 50 %-Grenze auch weiterhin aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG ableiten lässt, gelten die bisherigen Abgrenzungskriterien für gemischte Schenkungen nach der neuen Rechtslage ebenso.¹⁸ Erreicht das geleistete Entgelt somit nicht die Schwelle von 50 %, kann ein unentgeltlicher Rechtsvorgang unterstellt werden.¹⁹

Sofern mehrere Grundstücke in einem gemeinsam geschenkt werden, muss nach informeller Auskunft des BMF jedes Grundstück einzeln betrachtet werden.²⁰ Dies könnte bei einer gleichzeitigen Schenkung von zwei Liegenschaften in einem Rechtsvorgang, die unterschiedlich belastet sind, dazu führen, dass eine Liegenschaft als unentgeltlich die andere hingegen als entgeltlich übertragen zu qualifizieren wäre. Dieser Fall tritt dann ein, wenn eine Liegenschaft unbelastet die Zweite aber zu 70 % belastet wäre und sich der Geschenknehmer verpflichtet, den Kredit zu übernehmen. Letztere Übertragung würde das BMF als entgeltlichen Vorgang qualifizieren. Wie *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic* zu Recht aufzeigen, ist diese Betrachtungsweise

¹⁷ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzingler, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 23

¹⁸ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 27

¹⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 6625 und Rz 5571, in der Fassung 24.07.2013

²⁰ Vgl. *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien-Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/236

unsachlich. Würde der Geschenknnehmer für beide Grundstücke jeweils einen Betrag von 35 % des gemeinen Wertes an den Geschenkgeber leisten, damit dieser den Kredit begleicht, würde das BMF für beide Fälle eine Schenkungen akzeptieren.²¹ Eine sachliche Rechtfertigung zur Differenzierung dieser beiden Sachverhalte ist nicht ersichtlich.

Der Wert eines übertragenen Grundstückes wird durch vorbehaltene Fruchtgenuss- und Wohnrechte gemindert. Die Übertragung des Grundstückes stellt dann einen unentgeltlichen Vorgang dar, sofern der Wert der Gegenleistung (also der Kaufpreis) den halben gemeinen Wert des belasteten Grundstückes nicht erreicht. Der gemeine Wert des belasteten Grundstückes ergibt sich aus dem Verkehrswert des unbelasteten Grundstückes abzüglich des Wertes des vorbehaltenen Rechtes. Im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer wirkt sich das vorbehaltene Nutzungsrecht nicht erhöhend auf die für das Grundstück getätigte Gegenleistung aus.²²

3.2. Tausch

Bereits nach der alten Rechtslage wurden Tauschvorgänge als entgeltliche Rechtsgeschäfte beurteilt. Da der Gesetzgeber an dieser Rechtslage keine Änderungen vornehmen wollte, sehen die Einkommensteuerrichtlinien weiterhin vor, dass Tauschvorgänge der ImmoESt unterliegen.²³ Bei jedem Tauschpartner kommt es zu einem steuerpflichtigen Rechtsvorgang.

Gemäß § 30 Abs 1 letzter Satz iVm § 6 Z 14 lit. a EStG ist als Veräußerungserlös des abgegebenen und gleichzeitig als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstückes jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Grundstückes anzusetzen. Der gemeine Wert des abgegebenen Grundstückes gilt somit als Anschaffungskosten des erwor-

²¹ Vgl. *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien-Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/236

²² Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 21, S. 31

²³ Vgl. EStR 2000, Rz 6626, in der Fassung 24.07.2013

benen Grundstückes. Es wird daher nicht auf den Verkehrswert des erhaltenen, sondern vielmehr auf den Verkehrswert des hingegebenen Grundstückes abgestellt.²⁴

Die vergleichsweise Festlegung eines strittigen und unklaren Grenzverlaufes verwirklicht nach Ansicht des BMF noch keinen Tauschvorgang, und löst damit noch keine ImmoESt aus. Anders wäre die Sachlage zu beurteilen, wenn ein unstrittiger und einwandfrei feststehender Grenzverlauf von den Vertragsparteien durch einen günstiger verlaufenden ersetzt wird. In diesem Fall wäre wiederum ein Tauschvorgang zu unterstellen.²⁵

3.3. Realteilung

Eine Realteilung eines Grundstückes, das bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit bildet, erfüllt den Tatbestand des Tausches iSd ImmoESt nicht, sofern keine Abfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Gegenständen geleistet wird.²⁶ Es kommt damit zu keiner Besteuerung, sofern folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Bei dem zu teilenden Grundstück handelt es sich um eine bewertungsrechtliche Einheit; dies ist durch einen Einheitswertbescheid bindend festgestellt. Das Vorliegen einer einzigen Einlagezahl ist für die Beurteilung einer wirtschaftlichen Einheit nicht entscheidend.
- Die Grundstücksteilung erfolgt real zwischen zwei oder mehreren Personen. Anstelle der bisherigen Quote der Miteigentümer stehen die jeweiligen Teile des Grundstückes im Alleineigentum der ehemaligen Miteigentümer.

²⁴ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 31

²⁵ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 25

²⁶ Vgl. *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien-Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/265

- Es werden keine Ausgleichszahlungen mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern, insbesondere keine Geldzahlungen, geleistet.²⁷

Sofern im Zuge der grundsätzlichen steuerneutralen Realteilung Ausgleichszahlungen getätigt werden, kann diesbezüglich eine Steuerpflicht entstehen. Die Besteuerung betrifft allerdings nur den Umfang jener Mehrfläche, auf die sich die Ausgleichszahlungen beziehen. Das BMF geht in diesem Fall von einem zweistufigen Vorgang aus:

- In einem ersten Schritt wird die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquote vorgenommen.
- In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse. Geschieht die Verschiebung der Wertverhältnisse gegen die Leistung einer Ausgleichszahlung, die mindestens 50% des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes erreicht, ist von einer Teilveräußerung auszugehen.²⁸

Diese Grundsätze finden unabhängig davon Anwendung, ob ein Grundstück auf alle Miteigentümer zur Begründung von Alleineigentum aufgeteilt wird, oder ob ein Grundstücksteil lediglich an einen Miteigentümer übertragen wird und das verbleibende Restgrundstück im Miteigentum der übrigen Miteigentümer verbleibt.²⁹

Sofern unter Fremden keine Ausgleichszahlungen erfolgen, geht das BMF davon aus, dass eine wertäquivalente Aufteilung vorgenommen wurde.³⁰

Im Gegensatz zur Realteilung ist die Zivilteilung von der ImmoESt nicht ausgenommen. Erfolgt eine Zivilteilung, die zu einer Veräußerung durch öffentliche Versteige-

²⁷ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 34

²⁸ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 28

²⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 6627, in der Fassung 24.07.2013

³⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 6627, in der Fassung 24.07.2013

nung führt, unterliegt der bei der Versteigerung erzielte Veräußerungserlös der ImmoESt.³¹

Unentgeltliche Anteilsberichtigungen im Zuge der Begründung von Wohnungseigentum oder bei Änderungen der Nutzwerte stellen grundsätzlich keine Veräußerung im Sinne der ImmoESt dar. Leisten die Miteigentümer allerdings Ausgleichszahlungen (Spitzenausgleich), führt dies wie bei der Realteilung zur Steuerpflicht.³²

3.4. Scheidungsvergleich

Sowohl nach Ansicht des BMF als auch nach herrschender Literaturmeinung begründen Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit Scheidungsvergleichen keinen Steuertatbestand.³³ Diese Steuerbefreiung gilt einerseits für strittige andererseits für einvernehmliche Scheidungen, sofern die Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG vorgenommen wird. Gleichfalls findet die Steuerbefreiung bei der Auflösung sowie Nichtigkeit von eingetragenen Partnerschaften gemäß § 24 EPG Anwendung.

Eine solche Vermögensaufteilung wird als Naturalteilung qualifiziert. Sie zieht die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung nach sich, dementsprechend tritt der das Grundstück erhaltende Ehepartner in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers, also des anderen Ehepartners, ein.

Selbst das Leisten von Ausgleichszahlungen in unbeschränkter Höhe führt zu keiner Steuerpflicht. Ausgleichszahlungen bei Scheidungen sind somit im Gegensatz zur Realteilung unabhängig von ihrer Höhe im Hinblick auf die ImmoESt ohne Bedeutung.³⁴

³¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6627, in der Fassung 24.07.2013, mit Verweis auf VwGH 16.09.1975, 0733/75

³² Vgl. EStR 2000, Rz 6627 iVm Rz 6624, in der Fassung 24.07.2013

³³ Vgl. EStR 2000, Rz 6624, in der Fassung 24.07.2013

³⁴ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S.41

3.5. Grundstücksverlosungen

Eine Grundstücksverlosung stellt ein Veräußerungsgeschäft dar, sofern der Verloser den Zweck verfolgt, aus der Verlosung einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen, und somit keine unentgeltliche Übertragung angestrebt wird.

Der Verloser erzielt Einkünfte im Sinne der ImmoESt, wenn er aus dem Verkauf sämtlicher Lose einen Gesamtbetrag von mindestens 50 % des gemeinen Wertes der Immobilie erhält. Der Gesamtbetrag aller verkauften Lose ergibt den Gesamterlös.³⁵

Beim Gewinner der Verlosung sind als Anschaffungskosten sein Lospreis und die Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Bei der Weiterveräußerung des Grundstückes durch den Gewinner wird der Veräußerungsgewinn durch die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös abzüglich allfälliger zwischenzeitiger Herstellungs- und Instandsetzungskosten und dem niedrigen Lospreis ermittelt.³⁶

3.6. Verlassenschaftsverfahren

Die ImmoESt kommt nicht nur im klassischen Verkaufsfall zur Anwendung, sondern ist auch im Verlassenschaftsverfahren zu beachten. Insbesondere bei folgenden Rechtsgeschäften können nach der Auffassung der Finanzbehörden entgeltlich Liegenschaftsübertragungen vorliegen:

- Erbteilungsübereinkommen mit Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten

Erbteilungsübereinkommen werden nur dann als einkommensteuerlich unbeachtliche Erbteilung eingestuft, wenn durch das Erbteilungsübereinkommen tatsächlich nur eine Aufteilung des Nachlassvermögens erfolgt. Dabei ist es auch uner-

³⁵ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 29

³⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 6628, in der Fassung 24.07.2013

heblich, ob die im Erteilungsübereinkommen vereinbarte Aufteilung des Nachlassvermögens den Erbquoten entspricht.³⁷

Werden hingegen Ausgleichszahlungen mit nachlassfremden Mitteln vereinbart, so ist dieser Vorgang differenziert zu betrachten. In diesem Fall ist eine Zahlung nur dann steuerlich unschädlich, wenn die Ausgleichszahlung nicht 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes erreicht.³⁸

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch den Pflichtteilsberechtigten gegen Erhalt einer Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteils wird von der Finanzverwaltung ebenso als steuerneutraler Vorgang beurteilt, obwohl in diesem Fall die 50 % Schwelle offensichtlich nicht einschlägig sein soll.³⁹

Die oben beschriebene steuerliche Beurteilung von Erbteilungsübereinkommen findet jedoch nur dann Anwendung, wenn die Erbteilung vor der Einantwortung erfolgt. Kommt es zur Erbteilung erst nach der Einantwortung, so etwa durch Austausch der Miteigentumsanteile an verschiedenen Liegenschaften außerhalb der Realteilung, so ist dieser Vorgang als Tausch iSd der ImmoESt zu beurteilen.⁴⁰

- Überlassungen von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten an Zahlungs statt

Die Überlassung von Grundstücken an Zahlungs statt im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens ist eine von der ImmoESt erfasste Übertragung. Der Veräußerungserlös wird nach den Regeln des Tauschgrundsatzes durch den gemeinen Wert der hingegebenen Liegenschaft bestimmt.⁴¹ Die Finanzverwaltung hat zu-

³⁷ Vgl. *Gruber, Philip* (2012): Immobilienbesteuerung im Verlassenschaftsverfahren, *ecolex* 2012, S. 919

³⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 134b, in der Fassung 24.07.2013

³⁹ Vgl. *Leitner, Thomas/Urtz, Christoph* (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 48

⁴⁰ Vgl. *Gruber, Philip* (2012): Immobilienbesteuerung im Verlassenschaftsverfahren, *ecolex* 2012, S. 919

⁴¹ Vgl. Information des BMF vom 03.09.2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012

nächst die Ansicht vertreten, dass die ImmoEST den Sondermasseforderungen zuzuordnen ist.⁴² Im Widerspruch dazu stellte der OGH fest, dass die ImmoEST in der Insolvenz des Steuerpflichtigen als allgemeine Masseforderung zu qualifizieren ist.⁴³ Aufgrund der OGH Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung ihre Ansicht aufgegeben und folgt nunmehr der Meinung des OGH.⁴⁴

- Anwachsung gemäß § 14 WEG⁴⁵

Nach § 14 WEG geht der halbe Mindestanteil am Wohnungseigentumsobjekt im Zeitpunkt des Todes von Gesetzes wegen auf den anderen Wohnungseigentumspartner über, sofern dieser nicht auf die Anwachsung im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens verzichtet. Grundsätzlich muss der überlebende Wohnungseigentumspartner den dem Verkehrswert des angewachsenen Hälfteanteils entsprechenden Betrag an die Verlassenschaft zahlen. Diese Anwachsung gemäß § 14 WEG wird nach herrschender Meinung als wohnungseigentumsrechtlicher Erwerb sui generis angesehen.⁴⁶ Da die Zahlung für die Anwachsung nach § 14 WEG einem entgeltlichen Erwerb nachgebildet ist, wurde mit der Einführung des 1. StabG 2012 in der Literatur die Meinung vertreten, dass darin durchaus eine steuerbare Übertragung iSd ImmoEST vorliegen kann.⁴⁷

Das BMF hat allerdings in den Einkommensteuerrichtlinien klargestellt, dass die Bezahlung der Entschädigung an die Verlassenschaft nach § 14 WEG nicht als Gegenleistung zu beurteilen ist, und es daher nicht zu einem Veräußerungsvorgang kommt. Die Übertragung des anzuwachsenden Anteils an einen Dritten hingegen ist als Veräußerung durch die Verlassenschaft zu beurteilen.⁴⁸

⁴² Vgl. EStR 2000, Rz 6656, in der Fassung 24.07.2013

⁴³ Vgl. OGH 28.05.2013, 8 Ob 141/12m

⁴⁴ Vgl. Information des BMF vom 28.05.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, S. 54

⁴⁵ Vgl. *Perscha, Alice* (2013): Achtung Falle: Immobilienertragsteuer im Verlassenschaftsverfahren, EF-Z 2013/42; *Gruber, Philip/Tschugguel Andreas* (2014): § 14 WEG 2002 und Immobilienertragsteuer, EF-Z 2014, S. 104

⁴⁶ Vgl. *Gantner-Doshi, Sabine* in *Hausmann, Till/Vonkilch, Andreas* (2013): Österreichisches Wohnrecht WEG. 3. Aufl., Verlag Österreich, Wien, § 14 WEG Rz 7

⁴⁷ Vgl. *Gruber, Philip* (2012): Immobilienbesteuerung im Verlassenschaftsverfahren, eolex 2012, S. 919

⁴⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6624, in der Fassung 24.07.2013

4. Befreiungstatbestände

Da der Gesetzgeber eine umfassende Besteuerung von Immobilientransaktionen erreichen wollte, wurden die Ausnahmebestimmungen auf ein Minimum reduziert. Ziel des Gesetzgebers war es, sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und unabhängig von der jeweiligen Behaltdauer, ertragsteuerlich zu erfassen und Veräußerungsgewinne wie Kapitalerträge zu behandeln.⁴⁹ Durch die weitreichende Besteuerung beabsichtigte der Gesetzgeber natürlich, erhebliche Steuereinnahmen zu erzielen.

4.1. Ausnahmetatbestände

Ausnahmen von der Besteuerung sind nur noch für nachstehende Fälle vorgesehen:

- Hauptwohnsitzbefreiung
- Herstellerbefreiung
- Behördliche Eingriffe
- Tauschvorgänge aufgrund von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren

4.2. Hauptwohnsitzbefreiung

Der Gesetzgeber hat die Veräußerung des Hauptwohnsitz bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen von der Besteuerung ausgenommen. Ob ein Hauptwohnsitz vorliegt ist nach den Vorgaben des § 26 BAO zu beurteilen. Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze, gilt als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz, zu dem der Steuerpflichtige engere wirtschaftliche und persönliche Beziehungen aufweist. Der Meldung nach dem Meldegesetz kommt Indizwirkung zu, wird aber von der Rechtsprechung oftmals nur als schwaches Beweismittel anerkannt. Die Einkommensteuerrichtlinien

⁴⁹ Vgl. Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012, S. 2

führen bei Mehrfachwohnsitzen folgende Kriterien zur Beurteilung des Hauptwohnsitzes an:

- Ort der Postzustellung⁵⁰;
- Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber;
- Höhe des Strom- und Wasserverbrauchs.⁵¹

Für die Hauptwohnsitzbefreiung hat der Gesetzgeber zwei Ausnahmetatbestände (Varianten) vorgesehen, die auf unterschiedliche Fristenläufe abstellen.

4.2.1. Zweijahresfrist

Die erste Variante der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG setzt voraus, dass

- das Eigenheim oder die Eigentumswohnung von der Anschaffung oder Herstellung bis zur Veräußerung durchgehend zumindest zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat, und
- dieser Hauptwohnsitz im Zuge der Veräußerung aufgegeben wird.

Diese Befreiungsbestimmung erfordert somit, dass der Veräußerer während des Zeitraums auch Eigentümer des veräußerten Eigenheims war.

Bis zum 2. AbgÄG 2014 war im Gesetz nicht zweifelsfrei geregelt, ob dieser erste Befreiungstatbestand auch dann zur Anwendung gelangt, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung nicht angeschafft, sondern vielmehr selbst errichtet wurde. Durch das 2. AbgÄG 2014 wurde durch die Ergänzung „*oder Herstellung (Fertigstellung)*“ klargestellt, dass diese Variante der Hauptwohnsitzbefreiung auch dann gilt, wenn zuerst eine unbebaute Liegenschaft erworben und anschließend darauf ein Gebäude errichtet wird. Ebenso kann die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden, wenn ein unfertiges Gebäude fertiggestellt wird. In diesen Fällen beginnt die

⁵⁰ Vgl. UFS 21.05.2012, RV/0599-S710

⁵¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6638, in der Fassung 24.07.2013

Zweijahresfrist der Nutzung als Hauptwohnsitz mit der Fertigstellung des Gebäudes zu laufen. Als Fertigstellungszeitpunkt ist grundsätzlich die Meldung der Fertigstellung an die Baubehörde heranzuziehen. Auf den Befreiungstatbestand können sich aber weiterhin nur jene Steuerpflichtigen berufen, die einen Erwerb vorgenommen haben. Durch die Wortfolge „*oder Herstellung (Fertigstellung)*“ soll die Voraussetzung der Anschaffung nicht entfallen.⁵²

4.2.2. Fünfjahresfrist

Bei der zweiten Variante der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG knüpft der Gesetzgeber an die Voraussetzungen, dass der Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung das Eigenheim oder die Eigentumswohnung

- mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt hat, und
- der Hauptwohnsitz mit der Veräußerung ebenfalls wieder aufgehoben wird.

Da dieser zweite Tatbestand nicht auf die Anschaffung abstellt, können auch Hauptwohnsitzzeiten vor dem Eigentumserwerb durch Vererbung oder Schenkung miteingerechnet werden.⁵³

Bei dieser Ausnahmeregelung ist entscheidend, dass die Fünfjahresfrist durchgehend erfüllt sein muss. Ein wiederholtes Ein- und Ausziehen, wodurch die Einheit von fünf Jahren nicht erreicht wird, verhindert die Inanspruchnahme des Tatbestandes, selbst wenn der Steuerpflichtige insgesamt innerhalb der letzten zehn Jahre sein Eigenheim oder die Eigentumswohnung fünf Jahre aber nicht in einer Einheit als Hauptwohnsitz nutzte.

4.2.3. Fristen zur Begründung bzw. Aufgabe des Hauptwohnsitzes

Da die neuen Ausnahmetatbestände für Hauptwohnsitze die Aufgabe desselben bei der Veräußerung voraussetzen, stellt sich nicht nur die Frage, ob es zur Begründung

⁵² Vgl. Kreuz, Katharina/Leiter, Werner (2015): Das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 - Veränderungen zum Jahreswechsel, VWT 2015, S. 32

⁵³ Vgl. Urtz, Christoph (2012): Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer, ÖBA 2012, S. 687

des Hauptwohnsitzes eine Toleranzfrist gibt, sondern ob eine solche auch für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes besteht. Gesetzlich ist dazu keine ausdrückliche Regelung vorgesehen. Unbestritten wird jedoch eine gewisse Toleranzfrist den Steuerpflichtigen zugestanden.

Alte Rechtslage

Zur alten Rechtslage hat der VwGH in mehreren Entscheidungen festgehalten, dass zur Begründung des Hauptwohnsitzes dem Erwerber eine angemessene Frist unter Berücksichtigung des konkreten Sachverhalts zugestanden werden müsse.⁵⁴ Zur alten Rechtslage räumten die Einkommensteuerrichtlinien einen Zeitraum von sechs Monaten zur Begründung des Hauptwohnsitzes als Toleranzfrist ein.⁵⁵ Hintergrund dieser Toleranzfrist war der Gedanke, dass dem Käufer die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, dass Eigenheim bewohnbar zu machen.

Neue Rechtslage

Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut zur Begründung des Hauptwohnsitzes weiterhin ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anschaffung abgestellt wird, und damit für einen späteren Nutzungsbeginn nach dem reinen Wortlaut kein Raum besteht, ist dem Steuerpflichtigen auch in Zukunft ein gewisser Toleranzspielraum zu gewähren.⁵⁶

Die Einkommensteuerrichtlinien in der Fassung 24.07.2013 gestehen dem Steuerpflichtigen nunmehr sogar eine Frist von einem Jahr zu. In diesem Zusammenhang wird nicht einmal die Vornahme von Sanierungsarbeiten vorgesetzt; vielmehr wird unterstellt, dass generell die Begründung des Hauptwohnsitzes innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr ab Anschaffung des Hauptwohnsitzes die Geltendmachung der Befreiungsbestimmung nicht verhindert.⁵⁷

⁵⁴ VwGH 24.01.2007, 2003/13/0118, VwGH 21.10.2003, 98/14/0047

⁵⁵ EStR 2000, Rz 6634 in der Fassung 14.12.2011

⁵⁶ Vgl. *Reinhold, Jürgen* (2015): Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, *taxlex* 2015, S. 39

⁵⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6641, in der Fassung 24.07.2013

Nach der neuen Gesetzeslage muss der Hauptwohnsitz nach dem Gesetzeswortlaut nicht nur bis zur Veräußerung bestanden haben, sondern im Zuge dessen auch aufgegeben werden. Auch zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes sehen die Einkommensteuer-richtlinien in der Fassung 24.07.2013 eine Toleranzfrist von einem Jahr vor.⁵⁸ Diese Toleranzfrist soll sowohl für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor als auch nach der Veräußerung angewandt werden. Nach dieser Ansicht ist somit die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein Jahr vor und nach der Veräußerung nicht befreiungsschädlich.

Nach der Rechtsprechung des VwGH zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 musste die Nutzung als Hauptwohnsitz hingegen bis unmittelbar vor der Veräußerung bzw. bis zur unmittelbaren Vorbereitung zur Veräußerung ebenfalls vorgelegen sein, um den Ausnahmetatbestand beanspruchen zu können.⁵⁹ Diese Rechtsprechung wurde auch vom BFG in zwei Entscheidung zur Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 aufgegriffen.⁶⁰

In der Literatur sind daher Zweifel aufgekommen, ob die allgemeine undifferenzierte einjährige Toleranzfrist zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor der Veräußerung uneingeschränkt zugrunde gelegt werden kann.⁶¹ Klargestellt hat das BFG bereits, dass ein beibehaltener Nebenwohnsitz nach dem Ende der einjährigen Frist vor der Veräußerung für die Anwendbarkeit der ersten Befreiungsvariante, die einen zweijährigen Hauptwohnsitz voraussetzt, nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht.⁶²

Zur strikten einjährigen Toleranzfrist im Zusammenhang mit der Aufgabe des Wohnsitzes nach der Veräußerung hat das BFG eindeutig Stellung genommen. In seinem Erkenntnis vom 28.10.2014, RV/6100633/2014, stellte das BFG fest, dass die in den Einkommensteuerrichtlinien enthaltene Einjahrestoleranzfrist sehr wohl überschritten werden kann, und dies nicht den Verlust des Befreiungstatbestandes zur Folge haben muss.⁶³

⁵⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6641, in der Fassung 24.07.2013

⁵⁹ Vgl. VwGH 24.01.2007, 2003/13/0118

⁶⁰ Vgl. BFG 28.07.2014, RV/5100536/2014, BFG 07.11.2014, RV/7100571/2014

⁶¹ Vgl. *Reinhold, Jürgen* (2015): Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, *taxlex* 2015, S. 40

⁶² Vgl. BFG 28.07.2014, RV/5100536/2014

⁶³ Vgl. BFG 28.10.2014, RV/6100633/2014

Dem Erkenntnis lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem der Steuerpflichtige einen Kaufvertrag am 04.07.2012 unterfertigte, die Übergabe aber erst bis spätestens 31.12.2013 - also weit nach der einjährigen Toleranzfrist - erfolgen musste. Der späte Übergabetermin war darauf zurückzuführen, dass der Steuerpflichtige erst seinen neu zu schaffenden Hauptwohnsitz errichten musste, und es aufgrund von Einwendungen der Nachbarn gegen den Baubescheid zu Verzögerungen bei der Fertigstellung kam, sodass die gesamte vertragliche vereinbarte Frist bis zur Übergabe ausgenutzt wurde, und diese tatsächlich erst am 31.12.2013 erfolgte. Während die Finanzverwaltung davon ausging, dass die in den Einkommensteuerrichtlinien ausgewiesene Einjahresfrist als absolute Maximalgrenze anzusehen ist, schloss sich das BFG dieser Rechtsansicht nicht an. Das BFG begründete seine Rechtsansicht damit, dass eine Bindung des BFG an Erlässe und Richtlinien des BMF nicht gegeben ist, und der von der Finanzverwaltung vertretene Standpunkt auch nicht mit dem Sinn des Gesetzes zu vereinbaren sei.

Das BFG führt in seinem Erkenntnis aus, dass der Gesetzestext zwar nur auf die Veräußerung der Liegenschaft und die Aufgabe des Hauptwohnsitzes abstelle, jedoch in den Erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 30 EStG deutlich festgehalten ist, dass der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung jener ist, dass der Erlös aus der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Wohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Das BFG sieht in der Schaffung eines neuen Wohnsitzes nicht nur die Anschaffung, sondern auch die Herstellung eines solchen. Sofern aber die Schaffung eines Hauptwohnsitzes nicht nur im Kauf einer bereits bewohnbaren Liegenschaft bestehen, sondern auch in der Errichtung eines neuen Objektes erfolgen kann, führt dies unter Umständen zum zeitlichen Auseinanderfallen zwischen der Veräußerung des bisherigen Hauptwohnsitzes und dem Bezug des neu errichteten Hauptwohnsitzes.

Da das BFG davon ausgeht, dass der Gesetzgeber für den Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung insbesondere einen inhaltlichen Zusammenhang zwischen der Veräußerung und der Aufgabe des alten Hauptwohnsitzes schaffen wollte, kann nach Meinung des BFG der Zeitraum zwischen der Veräußerung des alten Hauptwohnsitz-

zes und dem Bezug des Neuen keine absolute Bedeutung haben, sondern ist vielmehr nach dem jeweilig zugrundeliegenden Sachverhalt zu beurteilen.

Nach Ansicht des BFG ist der Zeitraum zwischen dem Verkauf des alten Hauptwohnsitzes und der Begründung eines neuen Hauptwohnsitzes lediglich ein erstes Indiz bei einer derartigen Überprüfung eines solchen inhaltlichen Zusammenhangs.⁶⁴ Für den BFG ist somit der inhaltliche und nicht so sehr ein starrer zeitlicher Zusammenhang entscheidend.⁶⁵

Durch das Erkenntnis des BFG bleibt die Rechtssituation allerdings auch weiterhin unklar, da aus der Entscheidung nicht zu entnehmen, ob die vorgesehene Einjahrestoleranzfrist allgemein unzulässig ist, bzw. ob längere oder kürzere Fristen zu beachten sind, oder ob nur in begründeten Ausnahmefällen eine Toleranzfrist zu gewähren ist.⁶⁶

Da die belangte Behörde eine Amtsrevision gegen das BFG-Erkenntnis 28.10.2014, RV/6100633/2014, eingebracht hat, wird erst der VwGH endgültig entscheiden, welche Fristen zu beachten sind.⁶⁷

In den Erkenntnissen des VwGH zur früheren Rechtslage hat dieser ausgesprochen, dass sich aus dem Gesetz ergebe, dass der Hauptwohnsitz im Zuge der Veräußerung aufgegeben und dafür eine angemessene Frist eingehalten werden müsse.⁶⁸ Dabei vertrat der VwGH die Ansicht, dass, sofern das neue Eigenheim noch nicht bezugsfertig ist, und noch Instandhaltungsarbeiten erforderlich sind, eine spätere Begründung des neuen Hauptwohnsitzes für den Ausnahmetatbestand nicht schädlich ist, solange die erforderlichen Arbeiten zur Adaptierung des neuen Hauptwohnsitzes in

⁶⁴ Vgl. BFG 28.10.2014, RV/6100633/2014

⁶⁵ Vgl. *Thunshirn, Roman* (2015): Immobilienertragsteuer: BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung, *ecolex* 2015, S. 66

⁶⁶ Vgl. *Thunshirn, Roman* (2015): Immobilienertragsteuer: BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung, *ecolex* 2015, S. 66

⁶⁷ Vgl. *Reinhold, Jürgen* (2015): Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, *taxlex* 2015, S. 41

⁶⁸ Vgl. VwGH 24.01.2007, 2003/13/0018;

einem angemessenen Zeitraum vorgenommen werden.⁶⁹ Zum Zeitpunkt der Wohnbarkeit des neuen Hauptwohnsitzes muss dieser aber dort jedenfalls begründet werden.⁷⁰

Berücksichtigt man ergänzend die Rechtsprechung des UFS zur alten Rechtslage und der damaligen in den Einkommensteuerrichtlinien vorgesehenen Sechsmonatstoleranzfrist, ist äußerst fraglich, ob die derzeit von den Finanzbehörden ihren Entscheidungen zugrunde gelegte starre Einjahresfrist Bestand hat. So hat bereits der UFS zur alten Rechtslage die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zugestanden, obwohl der Hauptwohnsitz innerhalb der sechsmonatigen Toleranzfrist begründet wurde, allerdings erst nach ungefähr viereinhalb Monaten nach dem Erwerb des Eigenheims bzw. drei Monate nach dessen Beziehbarkeit, und die Begründung noch dazu ungeplant und nur nach der Eskalation eines Streites mit der Lebensgefährtin erfolgte.⁷¹

Der VwGH wird meines Erachtens auch weiterhin starre Toleranzfristen ablehnen und vielmehr auf den jeweiligen Sachverhalt abstellen; die vom BMF aus Vereinfachungsgründen in den Einkommensteuerrichtlinien vorgesehenen Fristen können wohl als Indiz für eine Steuerbefreiung herangezogen werden, müssen aber im jeweiligen Einzelfall überprüft werden.

Aus Sicht eines Parteienvertreters, der für die Berechnung der Steuer verantwortlich ist, wäre eine rein einzelfallbezogene Überprüfung der Angemessenheit kaum möglich. Ohne eine vorgegebene Toleranzfrist, die einen gewissen Spielraum ermöglicht, wäre die Berechnung der ImmoESt für den Parteienvertreter nicht zumutbar. Aus diesem Grund wird in der Literatur bereits die Meinung vertreten, dass für das System der Immobilienbesteuerung eine gewisse Toleranzfrist gesetzlich notwendig ist. In diesem Zusammenhang werden auch verfassungsrechtliche Bedenken angeführt, wenn Parteienvertreter in jedem Einzelfall die von der Rechtsprechung aufgezeigten Kriterien prüfen müssten.⁷² Die Einhaltung gesetzlicher Verpflichtungen erfordert

⁶⁹ Vgl. *Thunshirn, Roman* (2015): Immobilienertragsteuer: BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung, *ecolex* 2015, S. 67

⁷⁰ Vgl. VwGH 21.10.2003, 98/14/0047

⁷¹ Vgl. UFS 21.05.2012, RV/0599-S/10

⁷² Vgl. *Thunshirn, Roman* (2015): Immobilienertragsteuer: BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung, *ecolex* 2015, S. 67

außerdem klare Vorgaben und Anweisungen. Eine gesetzlich vorgegebene Toleranzfrist würde einen allgemeinen den Umständen des Lebens in der Regel entsprechend vereinfachenden Maßstab bieten.

4.2.4. Aufteilung des Erlöses auf Grund und Boden und Gebäude

Die Hauptwohnsitzbefreiung gilt nach dem Gesetzeswortlaut auch für den dem Eigenheim oder der Eigentumswohnung zugeordneten Grund und Boden. Im Gesetzestext ist für den Befreiungstatbestand keine Flächenbegrenzung vorgesehen. Dennoch zieht die Finanzverwaltung „willkürlich“ eine Grundstücksflächengrenze mit einer Fläche von 1.000 m² ein. Bei diesem Flächenausmaß handelt es sich um die Gesamtgrundstücksfläche und nicht um die reine Gartenfläche. Wird dieser Grenzwert überschritten, muss der die Fläche von 1.000 m² übersteigende Flächenbetrag nach den Einkommensteuerrichtlinien der Steuerpflicht unterzogen werden.⁷³

Die strenge Grenzziehung der Finanzverwaltung bei einem 1.000 m² übersteigenden Flächenausmaß ist gerade im Hinblick auf die strenge Rechtsprechung zu den starren Fristen zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes ebenfalls kritisch zu hinterfragen. Es ist kaum zu begründen, weshalb gerade ab diesem Betrag eine Steuerpflicht eintreten soll. Ebenso wenig ist es nachvollziehbar, weshalb auf die Größe des Gesamtgrundstückes und nicht auf die reine Gartenfläche abzustellen ist.⁷⁴

4.2.5. KFZ-Stellplatzverkauf

Bei einer Veräußerung eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung ist der KFZ-Stellplatz von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, sofern nicht mehr als zwei KFZ-Stellplätze mitveräußert werden. Der KFZ-Stellplatz kann sich in diesem Zusammenhang auch auf einem anderen Grundstück befinden.⁷⁵

⁷³ Vgl. EStR 2000, Rz 6634, in der Fassung 24.07.2013

⁷⁴ Vgl. *Bodis, Andrei/Hammerl, Christian* (2014): § 30 EStG. In *Doralt, Werner* (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 17. Aufl., WUV-Universitätsverlag, Wien, § 30 Rz 148

⁷⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 6634, in der Fassung 24.07.2013

Die Befreiung kann für den KFZ-Stellplatz allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn gleichzeitig ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung veräußert wird. Die alleinige Veräußerung des KFZ-Stellplatzes unter gleichzeitiger Aufgabe des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz ohne deren Veräußerung führt nicht zur Steuerbefreiung für den KFZ-Stellplatz.⁷⁶

4.2.6. Hauptwohnsitzbefreiung bei Veräußerung durch die Verlassenschaft

Da ab dem Todestag des Erblassers Einkünfte bereits dem Erben zuzurechnen sind, werden auch Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung dem Erben zugerechnet.⁷⁷ Der Erbe muss also selbst die Voraussetzung für die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllen, um diese geltend machen zu können.

Wird somit ein Eigenheim oder die Eigentumswohnung eines Erblassers von der Verlassenschaft veräußert, kann die Hauptwohnsitzbefreiung für den Erblasser nicht mehr zur Anwendung gelangen. Dies hat zur Folge, dass bei einer Veräußerung durch die Verlassenschaft nur dann keine Immobilienertragsteuer anfällt, wenn der Erbe selbst die Voraussetzungen des § 30 Abs 2 Z 1 lit. b EStG (Fünfjahresfrist) erfüllt.⁷⁸

4.3. Herstellerbefreiung

4.3.1. Entfall bei Einkünfteerzielung

Die schon nach der alten Rechtslage vorgesehene Befreiung von der Besteuerung für selbst hergestellte Gebäude wurde durch das 1. StabG 2012 stark eingeschränkt, weil die Befreiung nunmehr nur dann zur Anwendung gelangt, wenn das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Eine auch bloß kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung ist bereits befreiungsschädlich. Das BMF vertritt sogar die Ansicht, dass schon getätigte Aufwendungen bzw. Ausgaben

⁷⁶ Vgl. Information des BMF vom 28.05.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, S. 25

⁷⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 7504, in der Fassung 24.07.2013

⁷⁸ Vgl. Information des BMF vom 28.05.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, S. 13

im Bereich der Vermietung und Verpachtung eine Inanspruchnahme des Befreiungstatbestandes ausschließen, selbst wenn es tatsächlich zu keiner Vermietung oder Verpachtung gekommen ist. Allein die Vermietungsabsicht schadet dem Befreiungstatbestand, sofern der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss klar und eindeutigen, so etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen nach außen in Erscheinung tritt.⁷⁹ Wenn ausreichend Nachweise für eine tatsächliche Vermietungsabsicht z.B. in Form einer Maklerbeauftragung oder Inseraten vorliegen, stellen diese Ausgaben vorweggenommene Werbungskosten dar, selbst wenn diese Ausgaben in der Veranlagung nicht berücksichtigt wurden. Unter Verweis auf die Liebhabereiverordnung erkennt das BMF in solchen vorweggenommenen Werbungskosten bereits den Beginn einer Einkunftsquelle, wodurch die Befreiungsbestimmung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG ausgeschlossen wird.⁸⁰

Unter einer Einkünfteerzielung ist nicht nur die Vermietung, sondern auch die Nutzung für betriebliche und berufliche Zwecke zu verstehen.⁸¹

Sofern das Gebäude nur teilweise zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde, kann der Steuerpflichtige die Befreiung bloß entsprechend anteilig geltend machen.

4.3.2. Beschränkung der Befreiung auf das Gebäude

Im Gegensatz zur Hauptwohnsitzbefreiung ist nur das Gebäude selbst von der Besteuerung ausgenommen, der Grund und Boden hingegen bleibt steuerverfangen. Ein allfälliger Veräußerungsgewinn ist daher nach der Verhältnismethode auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen.⁸² Die Einkommensteuerrichtlinien sehen eine allgemeine Aufteilung, wonach vom Verkaufspreis 80 % auf das Gebäude und 20 % auf den Grund und Boden entfallen, als angemessen an. Sofern aber im jeweiligen Einzelfall – insbesondere im städtischen Bereich – dieses Aufteilungsverhältnis nicht

⁷⁹ In diesem Zusammenhang verweist das BMF auf VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085, 25.06.1997, 94/15/0027, 23.06.1992, 92/14/0037

⁸⁰ Vgl. Erlass des BMF vom 03.10.2014, BMF-010203/0312-VI/6/2014

⁸¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6647, in der Fassung 24.07.2013

⁸² Vgl. *Fuhrmann, Karin/Lang, Gunther* (2012): Veräußerungen von Grundstücken im Privatvermögen. In *Bovenkamp, Helene* (Hrsg), Immobilienbesteuerung NEU. Manz, Wien, S. 32

den Marktgegebenheiten entspricht, ist die korrekte Aufteilung durch Gutachten oder Vergleichspreise festzulegen.⁸³

4.3.3. Herstellerbegriff

Der Begriff des „selbst hergestellten“ Gebäudes ist nur dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst als Bauherr im Sinne Bauherrnjudikatur zu qualifizieren ist. Der Steuerpflichtige muss daher nicht die Gebäude selbst errichten, sondern kann die Errichtung auch in der Funktion als Bauherr veranlasst haben. Der Steuerpflichtige muss ein ins Gewicht fallendes finanzielles Baurisiko tragen. Mit Verweis auf die Erkenntnisse des VwGH wird in den Einkommensteuerrichtlinien festgehalten, dass Gebäude die zu einem Fixpreis errichtet wurden, nicht als selbst hergestellt zu beurteilen sind.⁸⁴ Allerdings sind Fixpreise mit einzelnen beauftragten Unternehmen nicht befreiungsschädlich.⁸⁵

Da das Gesetz zwischen der Anschaffung und der Herstellung unterscheidet und unterschiedliche Rechtsfolgen daran knüpft, ist der Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ eng auszulegen. Unter den Begriff Herstellung sind daher nur jene Sachverhalte zu subsumieren, die nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes und nicht als Haussanierung oder Hausrenovierung anzusehen sind.⁸⁶ Sofern ein bereits bestehendes Gebäude angeschafft wird, so kann der Herstellerbefreiungstatbestand selbst dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn vom Steuerpflichtigen Herstellungskosten aufgewandt werden, die sogar die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.⁸⁷ Ein Anspruch auf die Herstellerbefreiung ist auch bei Herstellung von Teilen an einem bereits errichteten Gebäude verwehrt. So fällt ein Dachbodenausbau (Herstellung von Dachgeschosswohnungen)⁸⁸, eine Aufstockung eines Gebäudes⁸⁹ oder ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit dar-

⁸³ Vgl. EStR 2000, Rz 6645, in der Fassung 24.07.2013

⁸⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 6649, in der Fassung 24.07.2013, mit Verweis auf VwGH 29.09.2001, 98/15/0071

⁸⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 6649, in der Fassung 24.07.2013

⁸⁶ Vgl. *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien-Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/448

⁸⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6649, in der Fassung 24.07.2013

⁸⁸ Vgl. VwGH 25.04.2012, 2008/13/0128

⁸⁹ Vgl. VwGH 25.02.2003, 99/14/0316

stellt, nicht unter den Herstellerbegriff. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten sind vielmehr bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.⁹⁰ Anders wird der Fall beurteilt, wenn ein nicht benutzter Rohbau angeschafft und schließlich vom Steuerpflichtigen fertiggestellt wird. Sofern die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus überschreiten, kann dennoch von einem selbst hergestellten Gebäude gesprochen werden.⁹¹

4.3.4. Befreiung bei Miteigentum

Das BMF nimmt bei einer im Miteigentum stehenden Liegenschaft, auf der ein nicht als Hauptwohnsitz genutztes Gebäude errichtet wird, Differenzierungen bei der Zulässigkeit der Inanspruchnahme der Herstellerbefreiungen vor. In der Information des BMF vom 28.05.2014 wird die Herstellerbefreiung beiden Ehepartner zugestanden, sofern sie gemeinsam die Herstellungskosten des Gebäudes getragen haben. Ebenso können sich nach Ansicht des BMF beide Ehepartner auf die Herstellerbefreiung berufen, wenn die Herstellungskosten fremdfinanziert sind, wobei die Kreditrückzahlung nur von einem Ehepartner getragen wird, der andere aber für den aufgenommenen Kredit als Bürge und Zahler haftet. Das BMF sieht in der Haftung als Bürge und Zahler noch das Bauherrnrisiko verwirklicht. Anders beurteilt das BMF den Sachverhalt, wenn ein Ehepartner die Herstellungskosten alleine trägt. Darin sieht das BMF wirtschaftlich eine Zuwendung des Gebäudes des zahlenden Ehepartners in das Miteigentum des anderen Ehepartners; es handelt sich daher weder um eine Herstellung noch um eine Anschaffung, sondern um einen unentgeltlichen Erwerb. Nur derjenige Ehepartner, der das Bauherrnrisiko getragen hat, kann sich auf die Herstellerbefreiung berufen. Der andere Ehepartner kann sich nicht darauf stützen, er kann aber, da er seinen Anteil am Gebäude unentgeltlich erworben hat, die darauf entfallenden Herstellungskosten des Rechtsvorgängers bei der Einkünfteermittlung ansetzen.⁹²

⁹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 6649, in der Fassung 24.07.2013

⁹¹ Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie/Urtz, Christoph* (2014): Ausnahmen vom Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 100

⁹² Vgl. Information des BMF vom 28.05.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, S. 27 f

4.3.5. Entfall der Befreiung bei unentgeltlicher Übertragung

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012⁹³ vertritt das BMF nunmehr die Ansicht, dass die Befreiung bei unentgeltlicher Übertragung des Gebäudes durch Schenkung oder Erbschaft nicht mehr zur Anwendung gelangen kann. Die Befreiung steht derzeit nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dem Errichter aber keinesfalls dessen Rechtsnachfolger zu. Die Einkommensteuerrichtlinien halten klar fest, dass, sofern ein Rechtsvorgänger das Gebäude hergestellt hat, die Befreiung nicht für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger gilt.⁹⁴ Begründet wird diese Meinung einerseits mit dem Gesetzeswortlaut, weil in § 30 Abs 2 Z 2 EStG ausdrücklich „selbst hergestellt“ vorausgesetzt wird, andererseits mit dem Umstand, dass der Rechtsnachfolger keine eigene Arbeitskraft für die Errichtung des Gebäudes eingesetzt und kein finanzielles Risiko übernommen hat. Ergänzend wird die Versagung der Herstellerbefreiung für Rechtsnachfolger mit der Änderung des Spekulationstatbestandes zu einem allgemeinen Veräußerungstatbestand gerechtfertigt.⁹⁵ Sofern die Ansicht des BMF bestehen bleibt, führt dies zu einer massiven Verschlechterung bei Bauherrnmodellen.⁹⁶ Da die Rechtsansicht des BMF von der bisherigen Verwaltungspraxis abweicht, hat die Finanzverwaltung eine Art „Übergangsfrist“ vorgesehen. Die neue Rechtsansicht des BMF sollte erst für Veräußerungen ab dem 01.01.2013 gelten, obwohl eine solche Übergangsfrist im Gesetz keine Deckung findet!⁹⁷

Der Ausschluss der Herstellerbefreiungstatbestandes für Rechtsnachfolger wird in der Literatur jedoch auch kritisch gesehen.⁹⁸ Als Gegenargumente werden die bishe-

⁹³ In diesem Sinne enthielten die EStR bis zum 1. StabG 2012 folgende Feststellungen (EStR 2000 Rz 6645): „Hat der (bzw. bei mehreren unentgeltlichen Übertragungen ein) Rechtsvorgänger ein Gebäude selbst hergestellt, so gilt diese Befreiung auch für den, der das Gebäude (zuletzt) unentgeltlich übernommen hat und sodann veräußert.“

⁹⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 6646, in der Fassung 24.07.2013

⁹⁵ Vgl. *Fingernagel, Monika* (2012): Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über?, RdW 2012, S. 692

⁹⁶ Vgl. *Thunshirn, Roman* (2014): Doch uneingeschränkte 3,5 % Pauschalbesteuerung für bis 31.03.2012 selbst hergestellte Gebäude?, *ecolex* 2014, 75

⁹⁷ Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie/Urtz, Christoph* (2014): Ausnahmen vom Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 107

⁹⁸ Vgl. *Urtz, Christoph* (2012): Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer, ÖBA 2012, S. 690

rige Verwaltungspraxis sowie die Absicht des Gesetzgebers angeführt.⁹⁹ Mit Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012¹⁰⁰ kann der Finanzverwaltung entgegenhalten werden, dass darin der Gesetzgeber festgehalten hat, dass selbst hergestellte Gebäude „*wie bisher befreit sein*“ sollen. Von der Literatur wird insbesondere hervorgehoben, dass sich der Ausschluss der Rechtsnachfolger nicht aus der Textierung der Gesetzesbestimmung ergibt. Im Gesetzestext wurde gerade nicht determiniert, dass „*der Steuerpflichtige*“ das Gebäude selbst hergestellt hat. Nach der Meinung von *Fingernagel* „*geht aus der Systematik der Gesetzesbestimmung iZm der Hauptwohnsitzbefreiung hervor, dass die Befreiung zumindest auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen soll.*“¹⁰¹

Da die sachliche Begründung der Herstellerbefreiung darin liegt, dass die Arbeitskraft und das Risiko des Herstellers zu entlasten ist, ist nach Ansicht von *Thunshirn* die Befreiung insbesondere nach dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer auch den Rechtsnachfolgern zuzugestehen. Ansonsten käme die Besteuerung einer „*versteckten*“ Erbschaftsteuer nahe.¹⁰²

Unter die neuen Bestimmungen fallen jedenfalls sämtliche selbst hergestellte Gebäude, die auch vor dem 01.04.2012 errichtet wurden. Der Gesetzgeber hat für vor dem 01.04.2012 errichtete Gebäude keine Übergangsbestimmungen vorgesehen.

4.4. Behördliche Eingriffe

Wie bereits nach alter Rechtslage sind Veräußerungen infolge oder zur Vermeidung von behördlichen Eingriffen steuerbefreit. Bei Zwangsversteigerungen aufgrund eines Schuldnerverzuges liegt allerdings kein behördlicher Eingriff im Sinne des § 30

⁹⁹ Vgl. *Fingernagel, Monika* (2012): Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über?, RdW 2012, S. 692; *Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra* (2014): Die Immobilien-Ertragsteuer. Linde, Wien, Rz I/450

¹⁰⁰ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 8

¹⁰¹ *Fingernagel, Monika* (2012): Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über?, RdW 2012, S. 692

¹⁰² Vgl. *Thunshirn, Roman* (2014): Doch uneingeschränkte 3,5 % Pauschalbesteuerung für bis 31.03.2012 selbst hergestellte Gebäude?, eolex 2014, S. 76

Abs 2 Z 3 EStG vor.¹⁰³ Da der Steuerpflichtige in diesem Fall selbst die Veräußerung verursacht hat, ist der Eingriff nicht behördlich verursacht. Dies ergibt sich auch indirekt aus der Befreiung von der Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs 4 TS 5 EStG im Falle von Zwangsversteigerungen nach § 133 ff EO. Eine solche Befreiung von der Selbstberechnung wäre nicht erforderlich, wenn bereits die Veräußerung selbst von der Steuerpflicht ausgenommen wäre.¹⁰⁴

Ein behördlicher Eingriff wird allerdings selbst dann bejaht, wenn er aufgrund von gesetzlichen Vorschriften erfolgt, die auf einen Antrag des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind. So zum Beispiel in eingeleiteten Bauverfahren, in deren Zuge die Abtretungen von Grundflächen für Verkehrswege an die Gemeinde vorgeschrieben werden.¹⁰⁵

Bei bebauten Grundstücken sind sowohl der Grund und Boden als auch das darauf stehende Gebäude von der Befreiung erfasst.¹⁰⁶ Ebenso unterliegen enteignungsvermeidende Veräußerungen, also Veräußerung zur Vermeidung eines nachweislich unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs nicht der Steuerpflicht.

4.5. Tauschvorgänge bei Flurbereinigungen, Grundstückszusammenlegungen und Baulandumlegungen

Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungs- sowie Baulandumlegungsverfahren sind von der Steuerpflicht befreit. Die im Zuge solcher Verfahren erworbenen Grundstücke treten hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanten Umstände an die Stelle des übertragenen Grundstückes.

¹⁰³ Vgl. *Beiser, Reinhold* (2013): Die neue Immobilienbesteuerung bei Zwangsversteigerungen, RdW 2013, S. 46

¹⁰⁴ Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie/Urtz, Christoph* (2014): Ausnahmen vom Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 108

¹⁰⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 6651, in der Fassung 24.07.2013

¹⁰⁶ Vgl. VwGH 28.05.1980, 1188/78

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 soll durch diese Vorgangsweise sichergestellt werden, dass der Tauschvorgang selbst steuerneutral behandelt wird, die stillen Reserven aber steuerhängig bleiben und im Falle einer späteren Veräußerung der Besteuerung unterliegen. Dies bedeutet, dass die Anschaffungskosten des abgegeben Grundstückes als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstückes anzusetzen sind, wobei allfällige Ausgleichszahlungen und Nebenkosten unberücksichtigt bleiben.¹⁰⁷

Von der Besteuerung sind Steuerpflichtige allerdings nicht ausgenommen, wenn sie anstelle eines Tauschvorgangs nur eine Ausgleichszahlung erhalten. Dies lässt sich aus § 30 Abs 2 Z 4 letzter Satz EStG zweifelsfrei entnehmen. Dort wird festgehalten, dass das erworbene Grundstück hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanten Umstände an die Stelle des übertragenen Grundstückes tritt, womit nur Tauschvorgänge unter diesen Befreiungstatbestand subsumiert werden können.¹⁰⁸

4.6. Vorliegen mehrerer Befreiungsvoraussetzungen

Ein Veräußerer kann unter Umständen mehrere Befreiungstatbestände erfüllen. Die einzelnen Befreiungstatbestände schließen einander nicht aus. In der Regel wird in solchen Fällen die Hauptwohnsitzbefreiung wegen ihres Umfanges anderen Befreiungen vorgehen.

¹⁰⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6652, in der Fassung 24.07.2013

¹⁰⁸ Vgl. *Klaushofer, Reinhard* (2014): Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 111

5. Steuersatz und Optionen

Der Gesetzgeber hat zur Besteuerung von Grundstücksveräußerungen einen besonderen Steuersatz vorgesehen. Da die Abführung der ImmoESt grundsätzlich Abgeltungswirkung entfaltet, hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Veranlagung und Regelbesteuerung eingeräumt.

5.1. Besonderer Steuersatz

Mit Einführung des 1. StabG 2012 wurde ein besonderer Steuersatz für Veräußerungen von Grundstücken in Höhe von 25 % festgelegt. Dieser besondere Steuersatz entspricht dem Steuersatz für die Besteuerung aus Kapitalvermögen. Mit der Steuerreform 2016 wird dieser Steuersatz bereits wieder geändert und auf 30 % erhöht.

Dem Steuerpflichtigen steht aber gemäß § 30a Abs 2 EStG die Möglichkeit offen, in die Regelbesteuerung zu optieren. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können.

Nimmt der Steuerpflichtige den besonderen Steuersatz in Anspruch, und optiert er nicht zur Regelbesteuerung, bleiben die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung bei der Ermittlung der übrigen Einkommensteuer sowohl beim Gesamtbetrag der Einkünfte als auch beim Einkommen außer Betracht. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung haben daher keinen progressionserhöhenden Effekt auf das Resteinkommen.

Sofern ein Veräußerungserlös in Form einer Rente beglichen wird, kommt der besondere Steuersatz von 25 % jedoch nicht zur Anwendung. Vielmehr unterliegt der Veräußerungserlös der Regelbesteuerung.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Vgl. *Fuhrmann, Karin* (2014): Besteuerung von Renten anlässlich der Übertragung von Immobilien, ZLB 2014, S. 93

5.2. Veranlagungsoption

Im privaten Bereich bewirkt die Abfuhr der ImmoESt grundsätzlich Abgeltungswirkung. Der Steuerpflichtige ist allerdings – wie auch bei der KESt – berechtigt, den Veräußerungsgewinn freiwillig unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes von 25 % in die Steuererklärung aufzunehmen. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird dadurch aber nicht geändert, es können somit auch in diesem Fall die pauschalen Anschaffungskosten angesetzt werden.

Die bereits entrichtete ImmoESt wird auf die zu erhebende Einkommensteuer angerechnet. Die freiwillige Veranlagung kommt insbesondere in jenen Fällen zur Anwendung, in denen Veräußerungsverluste aus anderen Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden bzw. um eine fehlerhafte Berechnung zu korrigieren, weil z.B. Instandsetzungsaufwendungen zunächst nicht berücksichtigt wurden.

Die von einem Parteienvertreter – also Notar oder Rechtsanwalt – korrekt berechnete und abgeführte ImmoESt bewirkt – wie bereits oben erwähnt – im Privatbereich für den Steuerpflichtigen eine Abgeltungswirkung. Es tritt jedoch keine Abgeltungswirkung ein, sofern die Selbstberechnung wegen unrichtiger oder unvollständiger Informationen des Veräußerers fehlerhaft ist. In diesem Fall muss der Veräußerungsgewinn zwingend in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden. Das gleiche gilt, wenn der Parteienvertreter keine Selbstberechnung, sondern nur eine Mitteilung gegenüber dem Finanzamt vornimmt.

5.3. Option zur Regelbesteuerung

Dem Steuerpflichtigen steht zusätzlich zur Veranlagung, bei der der besondere Steuersatz von 25 % nicht verloren geht, die Möglichkeit offen, gemäß § 30a Abs 2 EStG zum regulären Steuertarif zu optieren. Der in die Einkommensteuererklärung aufgenommene Veräußerungsgewinn fließt in das gesamte zu versteuernde Einkommen ein.¹¹⁰

¹¹⁰ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 53

Der Veräußerungsgewinn selbst wird auch bei der Regelbesteuerung nach den Vorschriften der ImmoESt ermittelt, womit auch in diesem Fall der Ansatz der pauschalen Anschaffungskosten zulässig ist.

Das Finanzamt setzt bei der Regelbesteuerung die Einkommensteuer allerdings zum laufenden Tarif fest. Die bereits entrichtete ImmoESt wird auf die zu erhebende Einkommensteuer angerechnet. Eine Regelbesteuerung wird daher primär dann gewählt, wenn der progressive Steuersatz unter 25 % liegt. Die Regelbesteuerung kann nur für sämtliche dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegende Grundstückveräußerungen ausgeübt werden.¹¹¹

5.4. Verlustverwertung

Verluste aus Grundstücksveräußerungen können mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen im gleichen Jahr ausgeglichen werden, wofür eine Veranlagung erforderlich ist. Weiters können Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen zur Hälfte mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung saldiert werden; zuerst sind allerdings Gewinne und Verluste aus Grundstücksveräußerungen aufzurechnen.

Fällt bei einer Veräußerung eines Grundstückes gegen eine Rente ein Verlust an, weil etwa der Rentenempfänger vor dem Anfallen von positiven Einkünften verstirbt, gelten für diesen Verlust nicht die oben beschriebenen Beschränkungen, da für Renten ohnedies nicht der besondere Steuersatz zur Anwendung gelangt wäre.

¹¹¹ Vgl. Immobilienertragsbesteuerung, Arbeitsbehelf für Rechtsanwälte, S. 64

6. Ermittlung der Immobilienertragsteuer

Da der Gesetzgeber durch die Einführung des 1. StabG 2012 sämtliche Grundstücksveräußerungen von der Steuer erfassen wollte, und damit auch Grundstücke miteinbezog, die bereits nicht mehr steuerverfangen waren, hat er für solche Fälle zur Vermeidung extremer Härten eine begünstigte Berechnungsgrundlage vorgesehen. Vor diesem Hintergrund unterscheidet der Gesetzgeber zwischen Alt- und Neuvermögen. Weiters ist es für die Ermittlung der ImmoESt entscheidend, ob bzw. zu welchem Zeitpunkt eine Umwidmung des Grundstücks in Bauland erfolgte.

6.1. Begriffe des Altvermögens und Neuvermögens

Unter den Begriff Altvermögen fallen all jene Grundstücke, die zum 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen waren. Jedes vor dem 31.03.2002 angeschaffte Grundstück im Privatvermögen einer natürlichen Person, ist daher grundsätzlich Altvermögen, weil mit 31.03.2012 die vormalige Spekulationsfrist abgelaufen war.¹¹²

Wurde das Grundstück allerdings vermietet und innerhalb der ersten zehn Jahre nach der Anschaffung gewisse Herstellungsaufwendungen (z.B. Herstellungsaufwand iSd §§ 3 bis 5 MRG) beschleunigt auf 15 Jahre anstelle der Restnutzungsdauer abgeschrieben, so verlängerte sich die Spekulationsfrist auf 15 Jahre. Bei solchen Sachverhalten liegt Altvermögen nur bei einer Anschaffung vor dem 31.03.1997 vor.

Im Umkehrschluss werden unter Neuvermögen jene Grundstücke verstanden, die ab dem 31.03.2002 angeschafft wurden. Bei Grundstücken, die wiederum vermietet und für die bestimmte Herstellungsaufwendungen (z.B. Herstellungsaufwand iSd §§ 3 bis 5 MRG) innerhalb der ersten zehn Jahre nach der Anschaffung auf 15 Jahre anstelle

¹¹² *Karlberger/Schurich* wollen auch sämtliche Grundstücke, die nach dem 31.03.2012 angeschafft wurden, als Altvermögen behandeln, da in § 30 Abs 4 EStG nur von Grundstücke, die am 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, gesprochen wird, und eben nach dem 31.03.2012 angeschaffte Grundstücke zum 31.03.2012 noch nicht steuerverfangen waren. Dieser Ansicht ist allerdings nicht zu folgen, da aus dem Willen des Gesetzgebers eine solche Interpretation keinesfalls abzuleiten ist. Vgl. *Karlberger, Peter/Schurich, Stefanie* (2013): Wie stabil ist das Stabilitätsgesetz? Immobilienertragsteuer bei Veräußerung neu angeschaffter Grundstücke, NetV 2013, 92

der Restnutzungsdauer abgeschrieben wurden, liegt Neuvermögen bei Anschaffung nach dem 31.03.1997 vor.

Unter Anschaffung versteht man in diesem Zusammenhang ausschließlich entgeltliche Vorgänge. Sofern der Veräußerer das Grundstück unentgeltlich erworben hat, ist zur Bestimmung des Anschaffungszeitpunktes auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgänger abzustellen.¹¹³ Eine unentgeltliche Übertragung löst somit keinen neuen Fristenlauf aus.

Bei der Ermittlung des Anschaffungszeitpunktes wird auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt.¹¹⁴

6.2. Begriff der Umwidmung

Mit dem 1. StabG 2012 wurden erstmals eigene Regelungen zur Besteuerung von Veräußerungserlösen nach Umwidmungen eingeführt. Bei der pauschalen Ermittlung von Anschaffungskosten für Altvermögen wird daher danach differenziert, ob das zu veräußernde Grundstück nach dem 31.12.1987 und seit dem letzten entgeltlichen Erwerb in ein Bauland umgewidmet wurde.

In § 30 Abs 4 Z 1 EStG wurde ein eigenständiger Begriff der Umwidmung definiert: *„Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht.“*

Hintergrund dieser Bestimmung ist der Wunsch des Gesetzgebers, Wertsteigerungen von Grundstücken, die auf Umwidmungen zurückzuführen sind, der Besteuerung zu unterziehen.¹¹⁵ Aus diesem Grund sind Rückwidmungen von Bauland in Grünland

¹¹³ Vgl. Wagner, Georg (2013): Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012. In Haunold, Peter et.al (Hrsg), Immobilienbesteuerung, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 23

¹¹⁴ Vgl. Urtz, Christoph/Wimpissinger Christian (2014): Übersicht über die Neuregelungen. In Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 4

¹¹⁵ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 7

nicht betroffen, weil durch die Umwidmung selbst keine Wertsteigerungen erzielt werden.

Um den Umwidmungsbegriff iSd § 30 EStG zu erfüllen, kommt es darauf an, dass durch die Umwidmung die Möglichkeit einer baulandgleichen Bebauung geschaffen wird. Unter Bauland ist nach den neun Landesgesetzen grundsätzlich jene Fläche zu verstehen, auf denen Bauwerke für private und/oder betriebliche Zwecke, die zur Unterbringung von Menschen und/oder Sachen dienen, errichtet werden dürfen.

In den meisten Landesgesetzen wird grundsätzlich zwischen den Nutzungsarten Bauland, Verkehrsfläche und Grünland unterschieden.¹¹⁶ In einigen Bundesländern wird anstelle des Begriffes Grünland die Nutzungsart Freiland verwendet.¹¹⁷ Unter Grün- bzw. Freiland werden all jene Fläche subsumiert, die nicht als Bauland oder Verkehrsfläche gewidmet sind. Eine solche „Auffangbestimmung“ ist in zahlreichen Landesgesetzen gesetzlich ausdrücklich vorgesehen.¹¹⁸

Aus dem § 30 Abs 4 Z 1 EStG kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass Umwidmungen sämtliche Flächen betreffen, die zuvor nicht als Bauland gewidmet waren. Vielmehr wird darauf abgestellt, dass die Umwidmung eine erstmalige Bebauung im Umfang eines Baulandes oder einer Baufläche zulässt. Es kommt daher nicht abstrakt auf die Widmung an, sondern es ist die erlaubte Bebaubarkeit anhand der konkreten Widmung zu ermitteln. Eine solche Betrachtungsweise ist schon deshalb erforderlich, da die Landesgesetzgeber heterogene Landesgesetze erlassen, und somit dennoch eine einheitliche Besteuerung iSd ImmoESt gesichert ist. Durch diese Auslegung ist auch sichergestellt, dass etwa Flächen für Handels-, und Beherbergungsgroßbetriebe oder Einkaufszentren, die typischerweise Baulandflächen, nach dem Tiroler Raumordnungsgesetz aber z.B. als Sonderflächen gewidmet sind, trotzdem im Umwidmungsfall der Besteuerung unterliegen.¹¹⁹ Die Erläuternden Bemer-

¹¹⁶ Vgl. § 13 Abs 1 Bgld RPIG 1969; § 1 Abs 1 K-GplG 1995; § 15 Abs 1 NÖ ROG 1976; § 18 Abs 5 Oö ROG 1994; § 27 Abs 3 Sbg ROG 2009; § 4 Abs 2 BO für Wien

¹¹⁷ Vgl. § 26 Abs 1 Stmk ROG 2010; § 35 Abs 1 T ROG 2011; § 12 Abs 2 VlbG RPIG 1996

¹¹⁸ Vgl. § 16 Abs 1 Bgld RPIG 1969; § 5 Abs 1 K-GplG 1995; § 20 Abs 1 NÖ ROG 2014; § 30 Abs 1 Oö ROG 1994; § 33 Abs 1 Stmk ROG; § 41 Abs 1 T ROG 2011; § 18 Abs 1 VlbG RPIG 1996

¹¹⁹ Vgl. *Klaushofer, Reinhard/Leitner Thomas* (2014): Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 145

kungen zur RV 1. StabG 2012 nehmen gerade auf einen solchen Sachverhalt Bezug, indem festgehalten wird: „*Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (z.B. Sonderwidmung für Einkaufszentren).*“¹²⁰

Nach Ansicht der Finanzverwaltung gelten Kleingartengrundstücke dann als Bauland, wenn sie ganzjährig bewohnbar sind.¹²¹

Nicht von der Besteuerung betroffen sind allerdings Widmungsänderungen, die nur die Art und Dichte der Bebaubarkeit (z.B. Wechsel von Mischgebiet auf Wohngebiet oder Anhebung der Bauklasse) ändern. Dementsprechend weisen die Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 darauf hin, dass es auf die erstmalige Bebaubarkeit ankommt.¹²² Ebenso wenig liegt eine Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG vor, wenn ein Grundstück in ein Bauland umgewidmet wird, eine Bebauung aufgrund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen aber trotzdem nicht zulässig ist (z.B. bei Bauerwartungs- oder Aufschließungsgebiet).¹²³ In diesen Fällen ist erst die spätere Umwidmung, mit der die tatsächliche Bebauung erlaubt wird, als Umwidmung zu qualifizieren.¹²⁴

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind Maßnahmen wie z.B. Bausperren, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindern, unbeachtlich solange eine Baulandwidmung gegeben ist, und haben somit keine Auswirkung auf die Beurteilung, ob eine steuerrelevante Umwidmung vorliegt.¹²⁵

Umwidmungen sind weiters bei der Besteuerung nur dann zu berücksichtigen, sofern sie nach dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang vollzogen wurden. Somit sind Umwidmungen vor einem entgeltlichen Erwerb nicht zu berücksichtigen, weil sie auf

¹²⁰ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 9

¹²¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6669, in der Fassung 24.07.2013

¹²² Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 9

¹²³ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 10

¹²⁴ Vgl. Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 58

¹²⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 6669, in der Fassung 24.07.2013

das Wertverhältnis zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlösen keinen Einfluss haben.¹²⁶

Nach dem Gesetzeswortlaut würde auch ein steuerrelevanter Umwidmungsfall dann verwirklicht sein, wenn nach 1987 eine Umwidmung in Bauland stattgefunden hat, der Veräußerer das Grundstück aber nicht bebaut hat, und in weiterer Folge wieder eine Rückwidmung verordnet wurde. Da der Zweck des Gesetzes jedoch diesen Sachverhalt nicht erfassen wollte, führt auch das BMF in den Einkommensteuerrichtlinien aus, dass die Baulandwidmung noch im Zeitpunkt der Veräußerung aufrecht sein muss.¹²⁷ Diese Gesetzesauslegung kann meines Erachtens teleologischen aus § 30 Abs 4 Z 1 EStG abgeleitet werden, weshalb der Ansicht der Finanzverwaltung zu folgen ist.

Die Meinung des BMF, wonach keine steuerlich relevante Umwidmung vorliegt, wenn ein bereits vor 31.12.1987 als Bauland gewidmetes Grundstück in Grünland rückgewidmet und nach dem 31.12.1987 neuerlich in Bauland umgewidmet wird, ist meines Erachtens bei Berücksichtigung des Normzweckes nicht nachvollziehbar.¹²⁸ Das fragliche Grundstück war schließlich gerade am 31.12.1987 nicht als Bauland nutzbar und ist erst durch eine Umwidmung nach 1987 wieder der Bebauung zugänglich gemacht worden. In diesem Zusammenhang wäre eine Klarstellung durch den Gesetzgeber wünschenswert.

Sofern ein Grundstück nur anteilig umgewidmet wurde, unterliegt der umgewidmete Teil dem Regime des Umwidmungstatbestandes. Zur Berechnung der Immobilienertragsteuer ist der Veräußerungserlös in das Verhältnis des Marktpreises für Bauland bezogen auf die Baulandfläche zum Marktpreis für Grünland bezogen auf die Grünlandfläche aufzuteilen.¹²⁹

Der Gesetzgeber wollte mit dem 1. StabÄG 2012 auch Umwidmungen von der Besteuerung erfassen, bei denen die Umwidmung erst nach der Veräußerung geschah,

¹²⁶ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, 9

¹²⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6670, in der Fassung 24.07.2013

¹²⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6670, in der Fassung 24.07.2013

¹²⁹ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 59

die allerdings in einem „engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit der erfolgten Veräußerung steht.¹³⁰ Weder der Gesetzestext noch die Gesetzesmaterialien haben eine Abgrenzung geboten, was unter einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zu verstehen ist. Der unbestimmte Gesetzesbegriff hat somit bei Rechtsanwendern zu Auslegungsfragen geführt.

Der Gesetzgeber hat mit dem 2. AbgÄG 2014 darauf reagiert und § 30 Abs 4 Z 1 letzter Satz EStG modifiziert. Eine Umwidmung iSd der ImmoESt liegt nunmehr auch dann vor,

- wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht und innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur RV 2. AbgÄG ist die Voraussetzung des wirtschaftlichen Zusammenhangs jedenfalls dann erfüllt, wenn der Veräußerer wirtschaftlich von der umwidmungsbedingten Wertsteigerung – z.B. in Form eines den Grünlandpreis übersteigenden Kaufpreises – profitiert.¹³¹
- sofern in Kaufverträgen über Grundstücke, die nicht als Bauland zu qualifizieren sind, vereinbart wird, dass dem Veräußerer im Falle einer Umwidmung in Bauland nach der Veräußerung ein bestimmter Betrag als Aufzahlung auf den Kaufpreis nachzuzahlen ist. Bei solchen Besserungsvereinbarungen ist zu beachten, dass in diesen Fällen die zeitliche Beschränkung von fünf Jahren ab der Veräußerung nicht gilt, sondern die Besteuerung zeitlich unbefristet zur Anwendung gelangt.¹³² Nach Ansicht von *Bodis/Hammerl* soll das Eingreifen der Besteuerungswirkung einer solchen nachträglichen Umwidmung jedenfalls mit der absoluten Verjährung begrenzt sein.¹³³

Gleichzeitig mit diesen Änderungen hat der Gesetzgeber durch Einfügen eines weiteren Satzes in § 30 Abs 4 Z 1 EStG eine aus Sicht der Parteienvertreter äußerst begrü-

¹³⁰ Vgl. § 30 Abs 4 Z 1 EStG letzter Satz

¹³¹ Vgl. Erläuternden Bemerkungen zur RV 2. AbgÄG 2014, S. 9

¹³² Vgl. *Kreuz, Katharina/Leiter, Werner* (2015): Das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 – Veränderungen zum Jahreswechsel, VWT 2015, S. 32

¹³³ Vgl. *Bodis, Andrei/Hammerl, Christian*, (2014): 2. AbgÄG 2014 – die wichtigsten Änderungen im EStG, RdW 2014, S. 731

benswerte Ergänzung vorgenommen. In § 30 Abs 4 Z 1 EStG wird klargestellt, dass die spätere Umwidmung verfahrenstechnisch als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO anzusehen ist. Die Berechnung und Entrichtung der ImmoESt im Zuge der Grundstücksveräußerung hat daher bei Zahlung eines über dem Grünlandpreises liegenden Kaufpreises sowie Vorliegen einer Besserungsvereinbarung so zu erfolgen, als wäre ein Umwidmungstatbestand nicht zu berücksichtigen. Durch diese Gesetzesänderung wird – wie die Erläuternden Bemerkungen zur RV 2. AbgÄG zu Recht festhalten – die Selbstberechnung für die Parteienvertreter erleichtert und das Haftungsrisiko ausgeschlossen.¹³⁴

Erst im Zeitpunkt der Umwidmung ist der Steuerpflichtige selbst verpflichtet, die Einkommensteuer unter Zugrundelegung eines Umwidmungstatbestandes nachzuentsrichten. Um dies zu ermöglichen, wurde in § 30b Abs 2 EStG ergänzend verankert, dass die Abgeltungswirkung der bereits geleisteten Immobilienertragsteuer wegfällt.¹³⁵

Umwidmungen erfolgen grundsätzlich durch Abänderung der Flächenwidmungspläne, die als Verordnungen erlassen werden. Nur in Ausnahmefällen erfolgt eine Abänderung des Flächenwidmungsplans durch einen Bescheid.¹³⁶ Da es keine verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Kundmachung und das Inkrafttreten von Verordnungen gibt, ist auf die einschlägigen landesrechtlichen Bestimmungen abzustellen. Die Umwidmung erfolgt mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung.

6.3. Bemessungsgrundlage

6.3.1. Allgemeines

Die Immobilienertragsteuer stellt auf den Veräußerungsgewinn ab, der sich aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ergibt. Der Veräu-

¹³⁴ Vgl. Erläuternden Bemerkungen zur RV 2. AbgÄG 2014, S. 10

¹³⁵ Vgl. *Kreuz, Katharina/Leiter, Werner* (2015): Das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 – Veränderungen zum Jahreswechsel, VWT 2015, S. 33

¹³⁶ Vgl. § 46 sbg ROG 2009

ßerungserlös ist sowohl bei Alt- als auch bei Neuvermögen gleich anzusetzen. Bei den Anschaffungskosten nimmt der Gesetzgeber hingegen eine Differenzierung vor.

Bei Neuvermögen werden die tatsächlichen Anschaffungskosten, die unter Umständen noch zu adaptieren sind, abgezogen. Bei Altvermögen wird hingegen ein pauschaler Wert zugrunde gelegt.

Vom für Neuvermögen ermittelten Veräußerungsgewinn kann nach derzeitiger Rechtslage unter gewissen Voraussetzungen noch ein Inflationsabschlag in Abzug gebracht werden. Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen können unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls den Veräußerungsgewinn mindern. Die Berücksichtigung von Werbungskosten und Betriebsausgaben ist hingegen nur noch in sehr eingeschränktem Ausmaß zulässig.

6.3.2. Neuvermögen

Veräußerungserlös

Zum Veräußerungserlös sind neben dem Verkaufspreis sämtliche geldwerten Vorteile, die dem Verkäufer aus dem Verkauf zustehen, hinzuzuzählen. Zum Verkaufspreis werden also Sachleistungen, von Dritten gewährte Vorteile¹³⁷, vom Käufer übernommene Verbindlichkeiten oder Ablösen für bereits getätigte Investitionen hinzugerechnet. Nachträgliche Kaufpreiserhöhungen sind ebenso zu berücksichtigen. Im Falle der Übernahme von Verbindlichkeiten sind diese nach Ansicht des BMF unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeiten nicht abzuzinsen.¹³⁸

Sofern im Rahmen des Grundstücksverkaufes ein Wohn- oder Fruchtgenussrecht zurückbehalten wird, stellt der Wert des zurückbehaltenen Wohn- oder Fruchtgenussrechtes keine Gegenleistung dar. In diesem Zusammenhang ist es auch irrele-

¹³⁷ Vgl. VwGH 28.11.2000, 97/14/0032

¹³⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6655, in der Fassung 24.07.2013

vant, ob das Wohn- oder Fruchtgenussrecht zugunsten des Verkäufers oder eines Dritten eingeräumt wird.¹³⁹

Ist eine Ratenzahlung des Kaufpreises vereinbart, werden die in den Raten enthaltenen Zinsen und Wertsicherungsbeträge nicht dem Veräußerungserlös zugerechnet. Solche Zinsen werden nicht den Einkünften aus Grundstücksveräußerung, sondern Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet. Dies gilt auch bei Stundungen für Stundungszinsen. Bei Stundungen von über einem Jahr sind selbst dann Abzinsungen vorzunehmen, wenn diese nicht vertraglich ausdrücklich vereinbart worden sind.¹⁴⁰

Für Tauschvorgänge sind ebenso Veräußerungserlöse anzusetzen. Gemäß § 30 Abs 1 letzter Satz EStG ist bei einem Tauschvorgang § 6 Z 14 EStG sinngemäß anzuwenden. Bei einem Tausch ist somit als Veräußerungserlös der gemeine Wert des abgegebenen Grundstückes zugrunde zu legen, der Wert des erhaltenen Grundstückes ist hingegen nicht zu berücksichtigen.¹⁴¹ Da die Immobilienertragsteuer bis spätestens zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten ist, stellt sich bei einem Tausch die Frage, wann der Zufluss erfolgt. Bei Tauschvorgängen löst die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums den Fristenlauf aus. Ist daher das wirtschaftliche Eigentum übertragen, gilt der Veräußerungserlös für die Zwecke der Entrichtung der Steuer als zugeflossen.

Anschaffungskosten

Bei Neuvermögen sind die ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös abzuziehen. Unter Anschaffungskosten versteht man den seinerzeit tatsächlich entrichteten Kaufpreis samt Anschaffungsnebenkosten sowie nachträgliche Verminderungen oder Erhöhungen der Anschaffungskosten.

Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen z.B. Maklergebühren, Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben, Grunderwerbsteuer

¹³⁹ Vgl. Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 59f

¹⁴⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 6655, in der Fassung 24.07.2013

¹⁴¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6626, in der Fassung 24.07.2013

und Gerichtsgebühren. Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital sowie Geldbeschaffungskosten werden hingegen – im Gegensatz zur früheren Rechtslage, wo sie unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 1 EStG absetzbar waren – nicht vom Begriff der Anschaffungsnebenkosten erfasst.¹⁴²

Aufwendungen, durch die erst die Nutzung des Grundstückes ermöglicht wird, werden ebenfalls unter den Begriff der Anschaffungsnebenkosten subsumiert. Dazu zählen insbesondere Aufschließungskosten zur Erschließung des Grundstückes mit Straßen und Gehsteigen. Aufschließungsbeiträge zur Versorgung mit Wasser und Entsorgung von Abwasser, der Anschluss an das Gas- und Stromnetz fallen entweder unter den Begriff der Anschaffungsnebenkosten des Grund und Bodens oder des Gebäudes oder bei Gebäudeerrichtung zu den Herstellungsnebenkosten des Gebäudes.¹⁴³

Unter nachträgliche Anschaffungskosten sind all jene Anschaffungskosten zu verstehen, die nach der eigentlichen Anschaffung anfallen. Sie müssen jedoch mit dem Erwerb zusammenhängen bzw. die Betriebsbereitschaft ermöglichen. Als solche nachträglichen Anschaffungskosten werden z.B. Ablösezahlungen für Fruchtgenussrechte bzw. Wohnrechte anerkannt.¹⁴⁴

Kommt es hingegen zu nachträglichen Verminderungen des Kaufpreises z.B. wegen Gewährleistungsansprüchen, sind die Anschaffungskosten dementsprechend zu reduzieren.

Sofern ein Grundstück gegen Leistung einer Rentenzahlung erworben wurde, werden die Anschaffungskosten des Erwerbers aus dem Rentenbarwert im Anschaffungszeitpunkt, der nach den versicherungsmathematischen Grundsätzen gemäß § 16 BewG errechnet wird, angesetzt. Selbst wenn die tatsächlich geleisteten Zahlungen diesen Wert nicht erreichen, ist er trotzdem zugrunde zu legen.¹⁴⁵

¹⁴² Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie* (2014): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 122

¹⁴³ Vgl. EStR 2000, Rz 6621, in der Fassung 24.07.2013

¹⁴⁴ Vgl. UFS 17.10.2003, RV/1960-W/02

¹⁴⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 7056, in der Fassung 24.07.2013

Wird ein Grundstück mittels Kaufpreisrente veräußert, so stellt der nach § 16 BewG ermittelte Rentenbarwert den Veräußerungserlös dar. Sofern die Rentenzahlungen den Rentenbarwert übersteigen, werden die den Rentenbarwert übertreffenden Zahlungen steuerlich als wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG gewertet.¹⁴⁶

Etwaige im Zuge des Umwidmungsverfahrens vom Erwerber getragene Kosten werden hingegen nicht unter Anschaffungsnebenkosten subsumiert. In der Literatur wird dazu als Begründung angeführt, dass diese Kosten deshalb nicht zu den Anschaffungsnebenkosten zählen, weil kein ausreichender Bezug zur Anschaffung besteht. Umwidmungskosten wurden vor dem Inkrafttreten des 2. AbgÄG nur dann als Anschaffungsnebenkosten qualifiziert, wenn der Tatbestand der Umwidmungsbesteuerung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG erfüllt war, also ein enger wirtschaftlicher zeitlicher Zusammenhang mit der Veräußerung gegeben war.¹⁴⁷

Die Ansicht, dass Umwidmungskosten nur bei Erfüllung des Tatbestandes des § 30 Abs 4 Z 1 EStG als Anschaffungsnebenkosten anzuerkennen sind, kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Wird den Umwidmungskosten die Qualifikation als Anschaffungskosten oder nachträgliche Anschaffungskosten nicht zugestanden, können sie steuerlich weder beim Erwerber noch beim Veräußerer berücksichtigen werden und gehen damit verloren, obwohl mit der Umwidmung höhere Erlöse erzielen werden können. Weder der Erwerber kann sie steuerlich verwerten, weil sie – wie oben dargelegt – nicht als Anschaffungskosten zugelassen werden, noch der Veräußerer, da sie als Werbungskosten – wie nachfolgend aufgezeigt wird – im Zuge der Veräußerung unter ein Abzugsverbot fallen. Dadurch sind die mit der Erzielung von höheren Gewinnen verbundenen Kosten steuerlich nicht verwertbar, ohne dass dafür ein sachlicher Grund vorliegt.

Müssen hingegen im Zuge der Umwidmung Grundstücksteile aufgrund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, kommt es gemäß § 30 Abs 3 vierter

¹⁴⁶ Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie* (2014): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 123

¹⁴⁷ Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie* (2014): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 124

Satz EStG zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile.¹⁴⁸

Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs des Grundstückes hat der Veräußerer die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbes anzusetzen. Zu beachten ist dabei, dass Aufwendungen für den unentgeltlichen Erwerb, also z.B. Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, übernommene Verbindlichkeiten oder ein weit unter dem Marktpreis geleisteter Entgeltbetrag, von der Finanzverwaltung nicht als Anschaffungskosten akzeptiert werden.¹⁴⁹

Hat der Veräußerer bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte eine Absetzung für Abnutzung berücksichtigt, kürzen sich die Anschaffungskosten um die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung.¹⁵⁰ Dies hat zur Folge, dass sich der Veräußerungsgewinn um die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG bereits als Werbungskosten angesetzte Absetzung für Abnutzung erhöht. Andernfalls würde die Absetzung für Abnutzung steuerlich doppelt berücksichtigt werden.

Die Anschaffungskosten werden weiters um die in § 28 Abs 6 EStG angeführten steuerfreien Subventionen gekürzt. Im Zuge der Grundstücksveräußerung geht die Befreiung für diese Subventionen verloren. Gemäß § 30 Abs 3 EStG sind die Anschaffungskosten um die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Subventionen zu kürzen, womit die steuerfreien Subventionen nachversteuert werden. Diese Nachversteuerung gilt auch für Subventionen, die für Herstellungs- und Instandhaltungsaufwendungen zugestanden wurden.

¹⁴⁸ Vgl. *Wagner, Georg* (2013): Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012. In *Haunold, Peter et.al* (Hrsg), Immobilienbesteuerung, 3. Aufl., Linde, Wien, S. 28; diese Gesetzesbestimmung wird vor dem Hintergrund des Tauschgrundsatzes von Herzog kritisch gesehen, vgl. *Herzog, Oliver* (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, S. 565f

¹⁴⁹ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 62

¹⁵⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 6664, in der Fassung 24.07.2013

Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen

Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen können – da sie den Anschaffungskosten zugeschlagen werden – den Veräußerungsgewinn reduzieren, sofern sie noch nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Aus letzterer Einschränkung folgt, dass Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen den Veräußerungserlös nur bei Gebäuden reduzieren, die privat genutzt wurden.¹⁵¹

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn er die Wesensart eines Gebäudes ändert. Dies ist bei Maßnahmen der Fall, die zu einer Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden Verbesserung führen. Nach Ansicht des BMF fallen die Aufstockung eines Gebäudes, die Zusammenlegung von Wohnungen, der erstmalige Einbau einer Zentralheizungsanlage, etc. darunter.¹⁵² Herstellungsaufwendungen können nur dann berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich geleistet wurden. Sofern eigene Arbeitskraft bei der Herstellung aufgewandt wurde, findet sie keine Berücksichtigung.

Da selbst hergestellte Gebäude unter einen eigenen Befreiungstatbestand subsumiert werden können, werden (nachträgliche) Herstellungsaufwendungen nur bei angeschafften Gebäuden steuerlich geltend gemacht werden.

Unter Instandsetzungsaufwendungen versteht man jenen Aufwand, der die Nutzungsdauer oder den Nutzwert des Gebäudes wesentlich verlängert. Diese Voraussetzungen sind z.B. dann erfüllt, wenn höhere Mieteinnahmen oder kürzere Leerstellungsphasen durch Austausch wesentlicher Teile des Gebäudes erzielt werden, ohne eine Änderung der Wesensart herbeizuführen. Darunter fallen der Austausch von Fenstern und Türen, die komplette Dachsanierung, die Trockenlegung von Mauern etc. Bloße Instandhaltungsaufwendungen, wie etwa Wartungs- und Reparaturarbeiten, dürfen nicht darunter subsumiert werden.¹⁵³

¹⁵¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6662, in der Fassung 24.07.2013

¹⁵² Vgl. EStR 2000, Rz 6476, in der Fassung 24.07.2013

¹⁵³ Vgl. *Steckenbauer, Anne-Marie* (2014): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 126f

Die Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen können sogar dann geltend gemacht werden, wenn sie vor dem Erwerb des Grundstückes vom Verkäufer – etwa als Mieter – getätigt wurden.¹⁵⁴ Beim unentgeltlichen Erwerb kann der Veräußerer ebenso die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen des Rechtsvorgängers geltend machen.¹⁵⁵

Werbungskosten

Mit der Einführung des 1. StabG 2012 kam es zu einer umfassenden Einschränkung beim Abzug von Werbungskosten anlässlich der Veräußerung von Grundstücken. Der Veräußerer kann nur die ausdrücklich im Gesetz ausgewiesenen Werbungskosten veranschlagen, das sind die Kosten für die Mitteilung der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer sowie der Inflationsabschlag, auf letzteren wird später eingehend eingegangen. Ebenso abzugsfähig sind Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG iVm § 12 Abs 10 UStG.

Zu den Kosten für die Mitteilung der Selbstberechnung zählen die durch den Parteienvertreter veranschlagten Honorare und die von einem Steuerberater sowie der Hausverwaltung ausgestellten Rechnungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen.

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 sind demnach Maklerkosten, Kosten für Anzeigen und (Bewertungs-)Gutachten, Vertragserrichtungs-/Beratungskosten sowie Fremdkapitalzinsen nicht mehr abzugsfähig. Gerade der Ausschluss der bisher abzugsfähigen Fremdkapitalzinsen wiegt schwer.

Inflationsabschlag

Zur Berücksichtigung der Inflation bei langen Zeiträumen zwischen Anschaffung und Veräußerung sieht der Gesetzgeber derzeit noch unter gewissen Voraussetzungen einen Inflationsabschlag vor. Demnach kann bei Veräußerungen nach Ablauf des

¹⁵⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 6663, in der Fassung 24.07.2013

¹⁵⁵ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 8

zehnten Jahres nach dem Zeitpunkt der Anschaffung ein jährlicher Inflationsabschlag von 2 % vom Veräußerungserlös angesetzt werden. Der maximal geltend zu machende Inflationsabschlag ist allerdings mit 50 % des Veräußerungserlöses beschränkt. Sofern der Inflationsabschlag zur Gänze – also mit 50 % – ausgenutzt werden kann, beträgt die effektive Steuerbelastung nur 12,5 %.¹⁵⁶

Erfolgt eine Umwidmung iSd § 30 EStG nach der Anschaffung, beginnt die Inflationsabschlagsberechnung nicht mit dem Zeitpunkt der Anschaffung, sondern mit dem Inkrafttreten der Umwidmung zu laufen.

Sofern ein unbebauter Grund und Boden erworben und anschließend darauf ein Gebäude errichtet wurde, beginnt die Berechnung des Inflationsabschlages mit der Anschaffung des Grund und Bodens und jene des Gebäudes mit dessen Fertigstellung.

Nach Ansicht des BMF ist der Inflationsabschlag vom Veräußerungsgewinn nach Abzug der Kosten für die Meldung und Selbstberechnung der ImmoESt und nach Abzug von Minderbeträgen aus Vorsteuerberichtigung zu berechnen, obwohl diese Reihenfolge gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen ist.¹⁵⁷ Eine schlüssige Begründung, weshalb der Inflationsabschlag erst nach Abzug dieser Werbungskosten in Anspruch genommen werden kann, wird nicht gegeben.

Sofern der besondere Steuersatz von 25 % nicht anwendbar ist, weil der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird, kann kein Inflationsabschlag geltend gemacht werden.¹⁵⁸

Der Gesetzgeber hat bereits mit der Präsentation der Steuerreform 2015/2016 angekündigt, den Inflationsabschlag allgemein abschaffen zu wollen.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Vgl. *Bruckner, Karl* (2012): Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplante Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 2012, S. 103

¹⁵⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6667, in der Fassung 24.07.2013

¹⁵⁸ Vgl. *Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith* (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000-Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz, S. 62

¹⁵⁹ Vgl. Vortrag des Finanzministers vom 17.03.2015 an den Ministerrat

Bereits bisher ist es meines Erachtens nicht nachvollziehbar, weshalb ein Inflationsabschlag erst am dem elften Jahr der Anschaffung geltend gemacht werden kann, und somit die ersten zehn Jahre der vollen Besteuerung unterliegen. Eine Begründung sieht der Gesetzgeber nach den Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 wohl darin, dass mit dem 25%igen Sondersteuersatz schon eine Inflationsabgeltung gewährt wird.¹⁶⁰

6.3.3. Altvermögen

Veräußerungserlös

Der Veräußerungserlös für Altvermögen wird auf die gleiche Weise ermittelt wie bei Neuvermögen, weshalb auf die obigen Ausführungen verwiesen werden kann.

Anschaffungskosten

Bei Altvermögen können die Anschaffungskosten pauschal angesetzt werden. In diesem Zusammenhang ist zu differenzieren, ob nach dem 31.12.1987 und der letzten entgeltlichen Übertragung eine Umwidmung iSd § 30 EStG erfolgt ist.

Wenn eine solche Umwidmung eingetreten ist, dann sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzen. Zieht man diese pauschalen Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös ab, ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 60 %. Legt man den derzeit noch geltenden Steuersatz von 25 % zugrunde, ergibt es eine Steuerlast von 15 % vom Veräußerungserlös.

Wurde keine entsprechende Umwidmung vorgenommen, dann kann der Veräußerer pauschale Anschaffungskosten in der Höhe von 86 % vom Veräußerungserlös ansetzen. Aus dem sich daraus ergebenden Veräußerungsgewinn von 14 % leitet sich aufgrund des noch geltenden Steuersatzes von 25 % eine effektive Steuerlast von 3,5 % ab.

¹⁶⁰ Vgl. Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012, S. 9

Nach Eintritt der Steuerreform 2015/2016 ergibt sich bei Umwidmungen unter den oben beschriebenen Voraussetzungen eine Steuerlast von 18 %, ohne solche Umwidmungen von 4,2 %.

Nach Ansicht des BMF kommen die pauschalen Anschaffungskosten auch dann zur Anwendung, wenn der Veräußerungserlös für das übertragene Grundstück in Form einer Kaufpreisrente zufließt.¹⁶¹ In diesem Fall müssen die Anschaffungskosten pauschal mit 86 % bzw. 40 % des nach § 16 Abs 2 BewG errechneten Rentenbarwertes ermittelt werden. Eine Besteuerung tritt aber erst in jenem Jahr ein, in dem dieser ermittelte Wert überschritten wird. Die Anwendung des besonderen Steuersatzes nach § 30a Abs 4 EStG ist in diesem Fall aber ausgeschlossen.¹⁶²

Zu- und Abschläge

Der Inflationsabschlag sowie die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoESt oder sonstige Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben dürfen beim Pauschalansatz nicht geltend gemacht werden.

Der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und pauschalen Anschaffungskosten wird allerdings um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen erhöht, soweit diese innerhalb der letzten fünfzehn Jahre vor der Veräußerung durch den Veräußerer oder bei vorausgegangener unentgeltlicher Übertragung durch dessen Rechtsvorgänger abgesetzt wurden. Eine Hinzurechnung ist dann nicht erforderlich, wenn es im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbs bereits zu einer Nachversteuerung der vorzeitigen Abschreibung nach § 28 Abs 7 EStG in der Fassung vor dem Schenkungsmeldungsgesetz 2008 gekommen ist (also bei Schenkungen vor dem 31.07.2008).

¹⁶¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6668, in der Fassung 24.07.2013

¹⁶² Vgl. *Fuhrmann, Karin* (2014): Besteuerung von Renten anlässlich der Übertragung von Immobilien, ZLB 2014, S. 93

Opt-Out

Steuerpflichtige können bei Altvermögen auf Antrag anstelle der pauschalen Besteuerungsvariante die tatsächlichen Anschaffungskosten ansetzen. In diesem Fall errechnet sich der Veräußerungsgewinn wie bei Neuvermögen, wodurch der Steuerpflichtige die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoESt und einen Inflationsabschlag geltend machen kann.

Bei bebauten Grundstücken kann die Option zur Ausübung der Regelbesteuerung für den Grund und Boden sowie das Gebäude jeweils separat geltend gemacht werden.¹⁶³

Das Opting-out kann im Rahmen der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt bzw. im Rahmen der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr ausgeübt werden. Der Steuerpflichtige hat auch die Möglichkeit, von der ursprünglichen Wahl bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides abzugehen. Ein im Zuge der Veranlagung gestellter Antrag auf Regeleinkünfteermittlung kann bis zur Rechtskraft widerrufen werden.¹⁶⁴

¹⁶³ Vgl. EStR 2000, Rz 6675, in der Fassung 24.07.2013

¹⁶⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 6675, in der Fassung 24.07.2013

7. Selbstberechnung

Da Veräußerungsvorgänge ebenso Grunderwerbsteuer auslösen, wurde die Einhebung und Abfuhr der ImmoESt an die grunderwerbsteuerliche Meldungs- und Selbstberechnungssystematik angeknüpft. Dementsprechend erfolgt die Einhebung und Abfuhr der ImmoESt grundsätzlich durch die Parteienvertreter, also Notar oder Rechtsanwalt. Aus diesem Grund wurde auch gesetzlich implementiert, dass die grunderwerbsteuerliche Abgabenerklärung seit 2013 zwingend durch den beim Grundstücksverkauf mitwirkenden Notar oder Rechtsanwalt zu erstatten ist. Wirtschaftstreuhänder (Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) haben hingegen keine Berechtigung zur Vornahme der Selbstberechnung der ImmoESt.

Der Steuerpflichtige sowie der Parteienvertreter können weiterhin wählen, ob sie die Grunderwerbsteuer im Wege der Selbstberechnung ermitteln oder aber durch Abgabenerklärung dem Finanzamt anzeigen. Die Wahl einer der beiden Varianten hat auch Konsequenzen für die Anzeige bzw. Selbstberechnung der ImmoESt.

7.1. Selbstberechnung der ImmoESt

Wird die Grunderwerbsteuer durch Selbstberechnung erfasst, ist der Parteienvertreter auch zur Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt verpflichtet. Eine Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt trotz Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ist nur in nachstehenden Fällen nicht gegeben¹⁶⁵:

- Vorliegen eines Befreiungstatbestandes
- Der Veräußerungserlös fließt voraussichtlich erst nach Ablauf eines Jahres nach Abschluss des Veräußerungsgeschäftes zu.
- Der Veräußerungserlös wird in Form einer Rente bezahlt.
- Im Zuge einer Veräußerung des Betriebsvermögens werden die stillen Reserven übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt.

¹⁶⁵ Vgl. *Thunshirn, Roman/Studera Sabine* (2012): Die Immobilienertragsteuer – neue Verpflichtungen für Parteienvertreter! (III), *ecolex* 2012, S.921

Bei privaten Grundstücksveräußerungen bewirkt die Selbstberechnung auch die Abgeltungswirkung, eine Aufnahme der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in die Einkommensteuererklärung ist daher nicht erforderlich.

Bei der Selbstberechnung der ImmoESt wird die Steuer mit Ablauf des am 15. Tag des auf den Monat des Zuflusses zweifolgenden Monats fällig. Im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer wird somit nicht auf den Erwerbsvorgang, sondern auf den ertragsteuerlichen Zufluss abgestellt.¹⁶⁶

7.2. Abgabenerklärung

Sofern sich Steuerpflichtige bzw. Parteienvertreter dafür entscheiden, die Grunderwerbsteuer durch Abgabenerklärung dem Finanzamt bekannt zu geben, hat der Parteienvertreter im Zusammenhang mit der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nur die Parteien des Veräußerungsgeschäftes und die vom Verkäufer zu entrichtende besondere Vorauszahlung mitzuteilen. Die Vorauszahlung in Höhe von 25 % des Veräußerungsgewinns ist vom Veräußerer zu entrichten. Im Gegensatz zur Selbstberechnung entfaltet die Vorauszahlung keine Abgeltungswirkung. Stattdessen wird sie bei der Einkommensteuerveranlagung auf die aus dem Grundstücksveräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer angerechnet. Der Steuerpflichtige hat somit jedenfalls eine Veranlagung vorzunehmen.

Eine Vorauszahlungspflicht entfällt nur in folgenden Fällen:

- Vorliegen eines Befreiungstatbestandes
- Der Veräußerungserlös wird in Form einer Rente bezahlt.
- Im Zuge einer Veräußerung des Betriebsvermögens werden die stillen Reserven übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt.

¹⁶⁶ Vgl. § 30b Abs 1 EStG

7.3. Haftung der Parteienvertreter

Gerade die Verpflichtung der Parteienvertreter zur Selbstberechnung der ImmoESt bei Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer hat für großes Aufsehen bei den Parteienvertretern gesorgt. Schließlich hat die Ermittlung der ImmoESt durch die Parteienvertreter sowie die damit verbundene Abgeltungswirkung auch eine entsprechende Haftung des Parteienvertreter für die Abfuhr der Steuer zur Folge.

Im Gegensatz zur relativ einfach zu berechnenden Grunderwerbsteuer stehen dem Parteienvertreter bei der Berechnung der ImmoESt die hierfür notwendigen Unterlagen nicht direkt zur Verfügung. Vielmehr ist der Parteienvertreter auf die Angaben des Steuerpflichtigen angewiesen. Aus diesem Grund wird in § 30c Abs 2 Z 2 EStG auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige sämtliche für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen hat.¹⁶⁷

Nach § 30c Abs 3 EStG haftet der Parteienvertreter einerseits für die Entrichtung der ImmoESt andererseits für deren Richtigkeit. Der Parteienvertreter haftet somit auch für die richtige Berechnung der ImmoESt bzw. – wie es in den Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 festgehalten wird – für die „objektive Richtigkeit“.¹⁶⁸

Die Haftung für die Richtigkeit ist allerdings gemäß § 30c Abs 3 EStG auf die Wisentlichkeit eingeschränkt.¹⁶⁹ Eine Haftung des Parteienvertreter kann somit nur dann schlagend werden, wenn er positives Wissen über die Unrichtigkeit der zugrundeliegenden Angaben des Steuerpflichtigen oder über die vorgenommene Selbstberechnung hat.¹⁷⁰ Diese Einschränkung ist auch für die Parteienvertreter unverzichtbar, da der Aufwand für die Berechnung der ImmoESt unzumutbar wäre, dürften

¹⁶⁷ Vgl. *Bladauf, Anton* (2014): Die Funktion des Parteienvertreter im Sinne des § 30c EStG, SWK 2014, S. 1353

¹⁶⁸ Vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 14

¹⁶⁹ Vgl. *Thunshirn, Roman* (2013): Immobilienertragsteuer: Haftungstatbestände für Parteienvertreter, *ecolex* 2013, S. 760

¹⁷⁰ Die Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 halten ausdrücklich fest, dass der Parteienvertreter für die objektive Richtigkeit haftet, wenn er wider besseres Wissen auf Basis der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen die Immobilienbesteuer berechnet; vgl. Erläuternde Bemerkungen RV 1. StabG 2012, S. 14

sich die Parteienvertreter nicht auf die vom Steuerpflichtigen beigebrachten Angaben und Unterlagen verlassen. Gerade im Vergleich zur Kapitalertragsteuer liegen dem Parteienvertreter im Gegensatz zum Kreditinstitut nicht sämtliche Unterlagen zur Berechnung selbst vor.

Der Parteienvertreter ist aber dazu angehalten, die vorgelegten Unterlagen sachkundig und sorgfältig zu prüfen und darauf aufbauend die ImmoESt zu berechnen. Über den Prüfungsumfang der Unterlagen des Steuerpflichtigen durch den Parteienvertreter wird in der Literatur diskutiert.

Ein Teil der Literatur geht davon aus, dass der Parteienvertreter auf die Angaben des Veräußerers vertrauen darf, und den Parteienvertreter keine Nachforschungs-, Erkundungs- oder besondere Überprüfungspflichten treffen.¹⁷¹

Bodis/Schlager vertreten die Meinung, dass die Prüfung nicht bloß oberflächlich erfolgen darf, und verlangen eine tiefergehende Prüfung.¹⁷² Demgegenüber geht *Perthold/Vaishor* davon aus, dass der Parteienvertreter nur dann haftet, wenn der Parteienvertreter mit dem Steuerpflichtigen „koordiniert vorgeht, um die Steuerpflicht zu verschleiern“.¹⁷³ *Herzog* sieht eine Haftung des Parteienvertreters ebenfalls nur dann geben, wenn der Parteienvertreter wider besseres Wissen auf Basis der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen die ImmoESt berechnet. Eine besondere Überprüfungspflicht unterstellt *Herzog* ebenso wenig.¹⁷⁴ *Baldauf* hält zur Überprüfungspflicht zu Recht fest, dass etwaige Erkundungs-, Nachforschungs- oder weiterreichende Überprüfungspflichten die Abgabenbehörden treffen. Der Parteienvertreter kann im Gegensatz zur Abgabenbehörde auch den Steuerpflichtigen nicht zur Bekanntgabe des abgabenrechtlichen Sachverhaltes zwingen.¹⁷⁵

¹⁷¹ Vgl. *Beiser, Reinhold* (2013): Die neue Immobilienbesteuerung (Teil II), NZ 2013. S. 207

¹⁷² Vgl. *Bodis, Andrei/Schlager, Christoph* (2012): Immobilienertragsteuer - Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, S. 173

¹⁷³ *Perthold, Johann/Vaishor, Markus* (2012): Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen. In *Perthold, Johann/Plott Christoph* (Hrsg): Stabilitätsgesetz, SWK-Spezial 2012, Wien, S. 23

¹⁷⁴ Vgl. *Herzog, Oliver* (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, S. 583

¹⁷⁵ *Bladauf, Anton* (2014): Die Funktion des Parteienvertreters im Sinne des § 30c EStG, SWK 2014, S. 1353

Während das BMF in seiner Information vom 03.09.2012¹⁷⁶, die vor der aktuellen Einkommensteuerrichtlinie in der Fassung 24.07.2013 veröffentlicht wurde, noch unter Punkt 55 nur eine Plausibilitätsprüfung der Unterlagen forderte, geht die Einkommensteuerrichtlinie in der Fassung vom 24.07.2013 in den Randziffern 6714 und 6711 wohl von einer umfassenderen Überprüfungspflicht aus.¹⁷⁷

Da sich aus dem Gesetzestext eine umfassende Überprüfungspflicht des Parteienvertreters aber nicht ergibt, tritt meines Erachtens eine Haftung des Parteienvertreters nur dann ein, wenn der Parteienvertreter eindeutig erkennen kann, dass die Angaben und Unterlagen des Veräußerers unrichtig bzw. unvollständig sind. Insbesondere da den Parteienvertretern die Aufgaben der Finanzverwaltung übertragen werden, kann ihnen nicht auch noch eine umfassende Haftung auferlegt werden. Vielmehr hat sich die Haftung auf offensichtliche Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten zu beschränken.

¹⁷⁶ Information des BMF vom 03.09.2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012

¹⁷⁷ EStR 2000, Rz 6714 und Rz 6711, in der Fassung 24.07.2013; vgl. *Thunshirn, Roman* (2013): Immobilienertragsteuer: Haftungstatbestände für Parteienvertreter, *ecolex* 2013, S. 761

8. Schlussfolgerungen

Durch die grundlegende Änderung des Besteuerungssystems von privaten Grundstücksveräußerungen und die kurzfristige Implementierung der neuen Gesetzbestimmungen kommen Zweifel an der Verfassungskonformität der gesetzlichen Regelungen auf.

8.1. Verletzung des Vertrauensschutzes bei Altvermögen

Da mit der Einführung des 1. StabG 2012 Altvermögen, das nicht mehr steuerverfangen war, der Besteuerung unterworfen wurde, stellt sich insbesondere vor dem verfassungsrechtlich geltenden Vertrauensgrundsatz die Frage, ob die rückwirkende Besteuerung zulässig ist/war.¹⁷⁸ Gerade die rasche Implementierung der Besteuerung von nicht mehr steuerverfangenen Altvermögen muss meines Erachtens kritisch hinterfragt werden.

Das 1. StabG 2012 wurde am 28.03.2012 beschlossen und trat schon mit 01.04.2012 in Kraft. Die Begutachtungsfrist wurde zeitlich ebenso äußerst kurz bemessen. So datiert das Begleitschreiben zum Gesetzesentwurf mit 17.02.2012 schon zehn Tage später endete die Stellungnahmefrist.

Durch dieses Vorgehen des Gesetzgebers wurde plötzlich und völlig überraschend Altvermögen, das unter Umständen seit Jahren bereits nicht mehr steuerverfangen war, ohne Übergangsfrist wieder für steuerverfangen erklärt. Den Steuerpflichtigen wurde vom Gesetzgeber offenbar bewusst nicht einmal mehr Zeit für etwaige Dispositionen gewährt.

Für das Abgabenrecht ist verfassungsrechtlich zwar kein Verbot zur Verabschiedung von Gesetzen mit rückwirkender Kraft verankert, aber wenn durch die Rückwirkung in Erwartungshaltungen oder bereits erlangte und schutzwürdig erachtete Rechtsposi-

¹⁷⁸ Vgl. Stellungnahme der KWT zum ME-Entwurf des 1. StabG 2012, BMF-010000/0002-VI/1/2912, S. 2f

tionen durch den Gesetzgeber eingriffen wird, muss die rückwirkende Regelung dem Gleichheitsgrundsatz und dem daraus abzuleitenden Sachlichkeitsgebot entsprechen.

Folgende Bereiche werden dabei geprüft¹⁷⁹:

- Schwere des Eingriffes
- Ausmaß des Vertrauensverlustes
- Vorliegen von objektiven Gründen für den Eingriff

Zur Beurteilung des Vertrauensverlustes wird grundsätzlich zwischen zwei Fallgruppen differenziert¹⁸⁰:

- Echte Rückwirkung
Von echter Rückwirkung wird dann gesprochen, wenn für bereits abgeschlossene Sachverhalte nachträglich ungünstigere Rechtsfolgen statuiert werden.
- Unechte Rückwirkung
Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Sachverhalt zwar in der Vergangenheit begonnen hat, aber im Zeitpunkt der Gesetzesänderung noch nicht vollendet war, und somit erst pro futuro der geänderten gesetzlichen Lage unterstellt ist.

Im Gegensatz zur echten Rückwirkung, wo bereits jede Verletzung der Erwartungshaltung verfassungsrechtlich bedenklich ist, wird bei der unechten Rückwirkung für eine Verfassungswidrigkeit eine spezielle Erwartungshaltung vorausgesetzt. Bei einer unechten Rückwirkung ist der Gesetzgeber daher nur in speziellen Fällen dazu angehalten, Rücksicht auf den Vertrauensgrundsatz zu nehmen, weil sich die Steuerpflichtigen nicht darauf verlassen dürfen, dass die Gesetzeslage pro futuro bestehen bleibt.¹⁸¹ Der VfGH hat in seinen Erkenntnissen zu unechten Rückwirkungen konkret Folgendes festgehalten: „Auch wenn das Vertrauen auf die Fortdauer einer be-

¹⁷⁹ Vgl. *Leitner, Thomas* (2014): Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 502

¹⁸⁰ Vgl. *Moser, Gerald* (2012): Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 (Teil I), *taxlex* 2012, S. 220

¹⁸¹ Vgl. VfGH 09.02.2012, B945/11; VfGH 29.09.2011, G27/11; VfGH 12.03.2004, B181/03

stimmten Rechtslage im allgemeinen keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt, so können dennoch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen, auf deren Bestand der Betroffenen berechtigterweise vertrauen durfte, dann den Gleichheitssatz verletzen, wenn sie schwerwiegend sind und „überfallsartig“ vorgenommen werden [...]. In solchen Konstellationen müssen gesetzliche Vorkehrungen getroffen werden, die den Betroffenen ausreichend Gelegenheit geben, sich auf die geänderten Verhältnisse einzustellen.“¹⁸²

Legt man diese Rechtsprechung und obigen Ausführungen auf die ImmoESt um, kann folgendes festgestellt werden:

Durch die Einführung des 1. StabG 2012 wurde steuerfrei veräußerbares Vermögen wieder unbeschränkt steuerpflichtig, weshalb eine unechte Rückwirkung der Besteuerung zugrunde zu legen.

Die Einführung der Steuerpflicht geschah – wie bereits oben näher dargestellt – jedenfalls überfallsartig, da die Veröffentlichung des Gesetzesentwurfes zeitnah zum Inkrafttreten erfolgte, und nur eine sehr kurze Gesetzesbegutachtungsfrist gewährt wurde. Die ImmoESt sieht auch keine Übergangsregelungen vor. Steuerpflichtige hatten keinesfalls irgendwelche Dispositionsmöglichkeiten, da in einem Zeitraum vom 17.02.2012 (Ministerialentwurf zur ImmoESt) bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 01.04.2012 nicht einmal eineinhalb Monate lagen. Gerade bei Immobilien ist im Gegensatz zu Wertpapieren eine kurzfristige Veräußerung unmöglich.

Die von der Rechtsprechung geforderte Intensität des steuerlichen Eingriffes ist ebenso erfüllt, schließlich macht das Immobilienvermögen von Steuerpflichtigen zumeist auch den überwiegenden Teil des Vermögens aus. Daher stellt die neue Besteuerung von Immobilien ein hohes Maß der Beeinträchtigung dar.

Da durch die Einführung des 1. StabG 2012 für wirkliche Spekulanten durch den besonderen Steuersatz von 25 % anstelle eines möglichen Tarifsteuersatzes von 50 %

¹⁸² Vgl. VfGH 07.12.2002, G85/02

sogar eine Reduzierung des Steuersatzes eintritt, können im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz auch nicht übergeordnete Interessen des Allgemeinwohls, die eine Rückwirkung rechtfertigen, herangezogen werden.¹⁸³

Das 1. StabG 2012 ist daher aus meiner Sicht insbesondere mangels Übergangsbestimmungen verfassungsrechtlich bedenklich. Bereits anhängige Verfahren haben aus diesem Grund auch entsprechende Erfolgchancen.¹⁸⁴

8.2. Pauschale Berechnung der Anschaffungskosten bei Altvermögen

Die vom Gesetzgeber für Altvermögen vorgesehene undifferenzierte pauschale Besteuerung in Höhe von 3,5 % bzw. 15 % im Falle von Umwidmungen nach den gesetzlichen definierten Stichtagen jeweils berechnet vom Veräußerungserlös ist ebenso kritisch zu hinterfragen.

Grundsätzlich ist es dem Gesetzgeber gestattet, die Besteuerungsgrundlagen zu pauschalisieren, allerdings hat er sich dabei möglichst nahe an der Realität zu orientieren, und Abweichungen dürfen nur eine Ausnahme darstellen.¹⁸⁵ Gerade zum Steuerrecht wird die Auffassung vertreten, wegen der massenhaft zu erledigenden Sachverhalte leichte und einfach anwendbare Tatbestände zu definieren. Die Zulässigkeit von solchen Pauschalierungen ist am Gleichheitsgrundsatz zu messen. In Einzelfällen wird in diesem Zusammenhang auch das Aufkommen von Härtefällen akzeptiert.

Geht man von der gesetzlichen pauschalen Besteuerung in der Höhe von 3, 5 % für nicht umgewidmetes Altvermögen aus, ohne dabei zu berücksichtigen, ob ein Grundstück vor 20 oder 100 Jahren angeschafft wurde, kommen jedenfalls Zweifel an der Verfassungskonformität der Gesetzesbestimmung auf. Da der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen mit § 30 Abs 5 EStG allerdings die Möglichkeit eröffnet hat, an-

¹⁸³ Vgl. Moser, Gerald (2012): Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 (Teil II), taxlex 2012, S. 257

¹⁸⁴ Vgl. Kary, Christine (2014): Ist die Immobiliensteuer verfassungswidrig?, Die Presse vom 11.11.2014

¹⁸⁵ Vgl. Moser, Gerald (2012): Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 (Teil II), taxlex 2012, S. 256;

stelle der pauschalen Besteuerung in die Regelbesteuerung zu optieren, wird die gesetzliche Pauschalbestimmung meines Erachtens wohl einer Überprüfung des VfGH standhalten.

Die wesentlich höhere Besteuerung von Umwidmungsfällen zu „normalen“ Altvermögensfällen entspricht meines Erachtens den verfassungsrechtlichen Vorgaben, da eine Umwidmung von Grünland in Bauland in der Regel eine erhebliche Wertsteigerung bewirkt, die somit auch einer höheren Besteuerung unterworfen werden kann.¹⁸⁶

Dem Einwand, dass die Pauschalbesteuerung eine Begünstigung gegenüber der Sollbesteuerung bietet, Pauschalbesteuerung jedoch nur geringfügig abweichen dürfen, kann wohl entgegen gehalten werden, dass durch die pauschale Besteuerung nur bisher nicht mehr steuerverfangene Grundstücke der Besteuerung unterworfen werden. Die Pauschalierung soll in diesem Fall gerade eine gewisse Milderung bringen.¹⁸⁷

8.3. Selbstberechnung durch Notare und Rechtsanwälte

Von Wirtschaftstreuändern wird regelmäßig die Kritik vorgebracht, zur Selbstberechnung der ImmoESt gesetzlich nicht berechtigt zu sein. Nach deren Ansicht nimmt das Gesetz eine unsachliche Differenzierung vor.¹⁸⁸

Die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung ist aber nicht unsachlich, weil ausschließlich Notare und Rechtsanwälte zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ermächtigt sind, und die Selbstberechnung der ImmoESt wiederum an die Grunderwerbsteuerselbstberechnung anknüpft.

Der Ausschluss der Wirtschaftstreuänder von der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ist gerechtfertigt, da Wirtschaftstreuänder in Grundbuchsangelegenheiten nicht zur Vertretung berechtigt sind.

¹⁸⁶ Nach Herzog bewegen sich die Wertsteigerungen üblicherweise bei mehreren hundert Prozent. Vgl. *Herzog, Oliver* (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, S. 567

¹⁸⁷ Vgl. *Bruckner, Karl* (2012): Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplante Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 2012, S. 106

¹⁸⁸ Vgl. *Priester, Franz* (2013): Befugnisserweiterungen sollten wir uns nicht wünschen, sondern mit Nachdruck fordern!, VWT 2013, S. 72

8.4. Besonderer Steuersatz in Höhe von 25 %

Der Gesetzgeber hat mit Einführung der ImmoESt steuerpflichtige Gewinne aus Grundstücksveräußerungen nicht mehr der Regelbesteuerung unterworfen, sondern wie bei Einkünften aus Kapitalvermögen einen Steuersatz von 25 % angesetzt. Dieser wird im Zuge der Steuerreform 2015/2016 auf 30 % erhöht werden.

Mit der Verabschiedung des 1. StabG 2012 ist somit eine wesentliche Änderung des österreichischen Steuersystems eingetreten. Während Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen und Kapitalvermögen einer „Flat Tax“ von 25 % unterliegen, werden Einkünfte aus betrieblicher Tätigkeit und unselbständiger Arbeit weiterhin mit einem progressiven Tarif zwischen 0 % und 50 % besteuert.¹⁸⁹ Diese Gesetzeslage führt dazu, dass Arbeit mit einem Steuersatz bis zu 50 % besteuert wird, währenddessen Veranlagungen in Wertpapieren, Aktien und Grundstücken einer geringen „Flat Tax“ von 25 % unterliegen. Eine solche ungleiche Behandlung von Einkünften kann wiederum den Gleichheitssatz verletzen und damit eine Verfassungswidrigkeit zur Folge haben.

Das Konzept des EStG 1988 sah grundsätzlich vor, dass sämtliche Einkünfte eine gemeinsame Bemessungsgrundlage bilden, die in weiterer Folge mit einem progressiven Steuersatz besteuert werden. Dem österreichischen Steuersystem liegt somit der Grundsatz der Leistungsfähigkeit zugrunde. Dieses Leistungsfähigkeitsprinzip hat der VfGH als Ordnungsprinzip gewertet.¹⁹⁰ Will der Gesetzgeber von diesem System abweichen, müssen entsprechende Rechtfertigungsgründe vorliegen.¹⁹¹ Mit dem pauschalen Steuersatz von 25 % weicht der Gesetzgeber zweifelsfrei von dem Ordnungsprinzip ab. In den Erläuternden Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012 versucht der Gesetzgeber für diese Abweichung bereits eine Erklärung zu bieten, indem er festhält, dass im besonderen Steuersatz bereits implizit die Inflation abgegolten wird. Dabei übersieht der Gesetzgeber allerdings, dass der pauschale Steuersatz von 25 % unabhängig von der tatsächlichen Behaltefrist des Veräußerers zur Anwendung

¹⁸⁹ Vgl. Urtz, *Christoph* (2014): Diverse verfassungsrechtliche Einzelprobleme. In Urtz, *Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 489

¹⁹⁰ Vgl. VfGH 24.01.1997, G 388-391/96;

¹⁹¹ Vgl. Haas, *Stefan* (2014): Immobilienbesteuerung und Werbungskosten, SWK 2014, S. 574

gelangt. Eine wirkliche Rechtfertigung für die Abweichung ist somit meines Erachtens nicht wirklich gegeben.

8.5. Einschränkung der Werbungskosten

Als weiterer Kritikpunkt ist die Unzulässigkeit der Geltendmachung von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Zuge der Veräußerung anzuführen.¹⁹² Es dürfen grundsätzlich nur die Kosten der Selbstberechnung steuermindernd berücksichtigt werden. Üblicherweise werden Grundstücke aufgrund der hohen Anschaffungskosten aber mit Fremdmittel finanziert. Die Kreditzinsen dürfen aber bei der Ermittlung der ImmoESt genauso wenig in Abzug gebracht werden, wie die Kosten für Gutachten, den Makler oder für rechtliche Beratung. Dabei sind die Kosten für die Selbstberechnung im Vergleich zu den übrigen anfallenden Kosten nur marginal.

Die gesetzliche Regelung führt dazu, dass vom Nettoprinzip ab- und zur Bruttosteuerung übergegangen wird.¹⁹³ Aus meiner Sicht kann die Verfassungskonformität damit begründet werden, dass im Gegensatz zum progressiven Tarif, bei dem sämtliche Ausgaben berücksichtigt werden dürfen, ein reduzierten pauschaler Steuersatz von 25 % für die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen gewählt wurde. Der abweichende Steuersatz von bloß 25 % rechtfertigt somit den Ausschluss der Geltendmachung gewisser Werbungskosten.

Optiert der Steuerpflichtige allerdings gemäß § 30a Abs 2 EStG zur Regelbesteuerung und somit zum progressiven Tarif, findet sich keine Rechtfertigung mehr für den Ausschluss der Geldendmachung gewisser Werbungskosten. In diesem Fall kann wohl von keiner verfassungskonformen, gesetzlichen Bestimmungen gesprochen werden.

¹⁹² Vgl. *Haas, Stefan* (2014): Immobilienbesteuerung und Werbungskosten, SWK 2014, S. 571

¹⁹³ Vgl. *Moser, Gerald* (2012): Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 (Teil II), taxlex 2012, S. 255

8.6. Inflationsabschlag

Wenig nachvollziehbar ist auch noch die derzeitige Regelung des 1. StabG 2012 zum Inflationsabschlag. Es ist nicht erklärbar, warum in den ersten 10 Jahren und über einen Zeitraum von 25 Jahren hinaus kein Inflationsabschlag berücksichtigt werden darf. Sofern Scheingewinne nicht besteuert werden sollen, und aus diesem Grund eine pauschale Inflation mit 2 % des Veräußerungsgewinns zugestanden wird, liefert dies keine Begründung für die eben erwähnten Beschränkungen. Durch diese Beschränkungen kommt es bei langer Behaltdauer zu gleichheitswidrigen Differenzierungen.

Durch die geplante Aufhebung des Inflationsabschlages im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wird nunmehr jegliche Inflationsbereinigung ausgeschlossen. Die Abschaffung des Inflationsabschlages zeigt weiters, dass eine vorausschauende Planung des Steuerpflichtigen durch ständige Gesetzesänderungen immer schwieriger wird.

Kurzfassung

Mit dem Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) kam es zu einer wesentlichen Systemumstellung in Bezug auf die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen. Mit dem 1. StabG 2012 versuchte der Gesetzgeber sämtlich Veräußerungsgewinne aus Immobilienverkäufen zu erfassen und gewährte nur wenige Ausnahmen. Gleichzeitig werden die Veräußerungsgewinne nunmehr mit einer „Flat Tax“ in Höhe von 25 % besteuert, sofern der Steuerpflichtige nicht seine Optionsmöglichkeiten ausübt. Die Berechnung, Einbehaltung und Abführungen der ImmoESt an die zuständigen Finanzbehörden erfolgt nun durch Rechtsanwälte und Notare als Parteienvertreter.

Da der Gesetzgeber das 1. StabG 2012 äußerst kurzfristig und ohne Gewährung von Übergangsfristen verabschiedete und noch dazu bereits nicht mehr steuerverfangene Grundstücke der neuen ImmoESt unterwarf, bestehen zahlreiche verfassungsrechtliche Zweifel an Zulässigkeit der gesetzlichen Regelungen. Gleichzeitig ergeben sich aufgrund der allgemein gefassten Gesetzesbestimmungen Auslegungsfragen. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012) und dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (2. AbgÄG 2014) hat der Gesetzgeber bereits Änderungen in der Besteuerung von Grundvermögen vorgenommen und bestehende Lücken geschlossen.

Vor diesem Hintergrund sind allerdings schon einige Verfahren vor den jeweils zuständigen Gerichten anhängig.

Die vorliegende Arbeit stellt die Gesetzessystematik und den aktuellen Stand zur Auslegung der Gesetzesbegriffe dar. Im Zuge dessen wird insbesondere auf jüngste Gerichtsentscheidungen eingegangen. Abschließend wird die Verfassungskonformität der gesetzlichen Bestimmungen beleuchtet und hinterfragt, inwieweit es noch entsprechenden Klärungsbedarfes durch höchstgerichtliche Entscheidungen oder Gesetzesanpassungen bedarf.

Literaturverzeichnis

Das Literaturverzeichnis gliedert sich einerseits in Allgemeine Werke (Teil A) andererseits in Aufsätze (Teil B) und Sonstiges (Teil C).

A) Allgemeine Werke

Bodis, Andrei/Hammerl, Christian (2014): § 30 EStG. In *Doralt, Werner* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz Kommentar. 17. Aufl., WUV-Universitätsverlag, Wien,

Fuhrmann, Karin/Lang, Gunther (2012): Veräußerungen von Grundstücken im Privatvermögen. In *Bovenkamp, Helene* (Hrsg), Immobilienbesteuerung NEU. Manz, Wien

Gaedke, Klaus/Huber-Wurzinger, Edith (2013): Die Immobilienertragsteuer inkl. EStR 2000- Wartungserlass. dbv-Verlag, Graz

Hausmann, Till/Vonkilch, Andreas (2013): Österreichisches Wohnrecht WEG. 3. Aufl., Verlag Österreich, Wien,

Klaushofer, Reinhard (2014): Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 110-115

Klaushofer, Reinhard/Leitner Thomas (2014): Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 139-156

Leitner, Thomas/Urtz, Christoph (2014): Der Grundtatbestand des § 30 EStG – die private Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 21-50

Leitner, Thomas (2014): Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilien-ertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 499-506

Perthold, Johann/Vaishor, Markus (2012): Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen. In *Perthold, Johann/Plott Christoph* (Hrsg): Stabilitätsgesetz, SWK-Spezial 2012, Wien, S. 9-25

Steckenbauer, Anne-Marie/Urtz, Christoph (2014): Ausnahmen vom Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerung. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilien-ertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 66-109

Steckenbauer, Anne-Marie (2014): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grund- stücksveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 117-138

Thunshirn, Roman/Podovsovnik, Franz/Arsenijevic, Alexandra (2014): Die Immo- bilien-Ertragsteuer. Linde, Wien

Urtz, Christoph/Wimpissinger Christian (2014): Übersicht über die Neuregelungen. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 1-12

Urtz, Christoph (2014): Diverse verfassungsrechtliche Einzelprobleme. In *Urtz, Christoph* (Hrsg.): Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013. 2. Aufl., Lexis- Nexis, Wien, S. 489-498

Wagner, Georg (2013): Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012. In *Haunold, Peter et.al* (Hrsg), Immobilienbesteuerung. 3. Aufl., Linde, Wien, S. 15-82

B) Aufsätze

Bladauf, Anton (2014): Die Funktion des Parteienvertreters im Sinne des § 30c EStG, SWK 2014, S. 1353

Beiser, Reinhold (2013): Das Baurecht in der ImmoESt, RdW 2013, S. 418

Beiser, Reinhold (2013): Die neue Immobilienbesteuerung bei Zwangsversteigerungen, RdW 2013, S. 46

Beiser, Reinhold (2013): Die neue Immobilienbesteuerung (Teil II), NZ 2013, S. 193

Bodis, Andrei /Hammerl, Christian, (2014): 2. AbgÄG 2014 – die wichtigsten Änderungen im EStG, RdW 2014, S. 731

Bodis, Andrei/Schlager, Christoph (2012): Immobilienertragsteuer - Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 173

Bruckner, Karl (2012): Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplante Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 2012, S. 101

Fingernagel, Monika (2012): Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über?, RdW 2012, S. 692

Fuhrmann, Karin/Lang, Gunther (2013): Immobilienbesteuerung NEU – Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2012, immolex 2013, S. 6

Fuhrmann, Karin (2014): Besteuerung von Renten anlässlich der Übertragung von Immobilien, ZLB 2014, S. 93

Fuhrmann, Karin (2015): Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, immolex 2015, S. 106

Gruber, Philip (2012): Immobilienbesteuerung im Verlassenschaftsverfahren, *ecolex* 2012, S. 918

Gruber, Philip/Tschugguel Andreas (2014): § 14 WEG 2002 und Immobilienertragsteuer, *EF-Z* 2014, S. 104

Hammerl, Christian/Mayr Gunter (2012): StabG 2012: Die neue Grundbesteuerung, *RdW* 2012, S. 167

Haas, Stefan (2014): Immobilienbesteuerung und Werbungskosten, *SWK* 2014, S. 571

Herzog, Oliver (2012): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, *SWK* 2012, S. 563

Hilber, Klaus (2012): Private Grundstücksveräußerungen seit 1.4.2012, *ecolex* 2012, S. 372

Karlberger, Peter/Schurich, Stefanie (2013): Wie stabil ist das Stabilitätsgesetz? Immobilienertragsteuer bei Veräußerung neu angeschaffter Grundstücke, *NetV* 2013, S. 92

Kary, Christine (2014): Ist die Immobiliensteuer verfassungswidrig?, *Die Presse* vom 11.11.2014

Kreuz, Katharina/Leiter, Werner (2015): Das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 – Veränderungen zum Jahreswechsel, *VWT* 2015, S. 32

Moser, Gerald (2012): Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 (Teil I), *taxlex* 2012, S. 220

Moser, Gerald (2012): Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 (Teil II), *taxlex* 2012, S. 255

Perscha, Alice (2013): Achtung Falle: Immobilienertragsteuer im Verlassenschaftsverfahren, EF-Z 2013/42

Priester, Franz (2013): Befugniserweiterungen sollten wir uns nicht wünschen, sondern mit Nachdruck fordern!, VWT 2013, S. 72

Quantschnigg, Peter/Mayr, Gunter (2007): Gebäude, Grundstück und Grund und Boden im EStG, RdW 2007, S. 118

Reinhold, Jürgen (2015): Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, taxlex 2015, S. 37

Thunshirn, Roman/Studera Sabine (2012): Die Immobilienertragsteuer – neue Verpflichtungen für Parteienvertreter! (III), ecolex 2012, S.921

Thunshirn, Roman (2013): Immobilienertragsteuer: Haftungstatbestände für Parteienvertreter, ecolex 2013, S. 760

Thunshirn, Roman (2014): Doch uneingeschränkte 3,5 % Pauschalbesteuerung für bis 31.03.2012 selbst hergestellte Gebäude?, ecolex 2014, S. 74

Thunshirn, Roman (2015): Immobilienertragsteuer: BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung, ecolex 2015, S. 65

Urtz, Christoph (2012): Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer, ÖBA 2012, S. 682

C) Sonstiges

Erlass des BMF vom 03.10.2014, BMF-010203/0312-VI/6/2014

Information des BMF vom 03.09.2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012

Information des BMF vom 28.05.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, S. 54

Richtlinie des BMF vom 24.07.2013 (EStR 2000), BMF-010200/0012-VI/6/2013

Vortrag des Finanzministers vom 17.03.2015 an den Ministerrat

Immobilienertragsbesteuerung, Arbeitsbehelf für Rechtsanwälte, 2. Aufl.

Stellungnahme der KWT zum ME-Entwurf des 1. StabG 2012, BMF-010000/0002-VI/1/2912

Erläuternde Bemerkungen zur RV 1. StabG 2012

Erläuternde Bemerkungen zur RV 2. AbgÄG 2014

Geschäftszahlenverzeichnis

BFG 28.07.2014, RV/5100536/2014

BFG 28.10.2014, RV/6100633/2014

BFG 07.11.2014, RV/7100571/2014

OGH 28.05.2013, 8 Ob 141/12m

UFS 17.10.2003, RV/1960-W/02

UFS 21.05.2012, RV/0599-S710

VfGH 24.01.1997, G 388-391/96

VfGH 07.12.2002, G85/02

VfGH 12.03.2004, B181/03

VfGH 29.09.2011, G27/11

VfGH 09.02.2012, B945/11

VwGH 18.09.1964, 1118/64

VwGH 28.05.1980, 1188/78

VwGH 16.09.1975, 0733/75

VwGH 23.06.1992, 92/14/0037

VwGH 25.06.1997, 94/15/0027

VwGH 28.11.2000, 97/14/0032

VwGH 29.09.2001, 98/15/0071

VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085

VwGH 21.10.2003, 98/14/0047

VwGH 25.02.2003, 99/14/0316

VwGH 24.01.2007, 2003/13/0118

VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113

VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356

VwGH 25.04.2012, 2008/13/0128