

# Das 1. Stabilitätsgesetz 2012 und die Auswirkungen auf den Immobilienmarkt

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

eingereicht bei  
Mag. Bernhard Woschnagg MSc

Gertrud Issakides

1028900

Wien, März 2013

## Eidesstattliche Erklärung

Ich, **GERTRUD ISSAKIDES**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Master These, "DAS 1. STABILITÄTSGESETZ UND DIE AUSWIRKUNGEN AUF DEN IMMOBILIENMARKT", 80 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,

---

Unterschrift

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>1. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>2. Ausgangslage für das 1. StabG 2012.....</b>	<b>3</b>
<b>3. Methodische Vorgehensweise.....</b>	<b>6</b>
<b>4. Problemstellung.....</b>	<b>8</b>
<b>5. Das 1. Stabilitätsgesetz 2012.....</b>	<b>9</b>
<b>5.1. Begriffsbestimmungen.....</b>	<b>9</b>
5.1.1. Grundstück .....	10
5.1.2. Altvermögen - Altbestand - Altgrundstücke .....	10
5.1.3. Neuvermögen - Neubestand - Neugrundstücke .....	11
5.1.4. Umgewidmete Grundstücke .....	11
5.1.5. Befreiungstatbestände.....	12
<b>5.2. Immobilienertragsteuer.....</b>	<b>16</b>
5.2.1. Berechnung ImmoESt Altbestand.....	18
5.2.2. Berechnung ImmoESt Neubestand .....	18
5.2.3. Berechnung ImmoESt Umwidmung.....	20
<b>5.3. Umsatzsteuer .....</b>	<b>21</b>
5.3.1. Option zur Umsatzsteuerpflicht.....	21
5.3.2. Neuer Berichtigungszeitraum .....	24
<b>5.4. Betroffene Bereiche durch die Gesetzesänderung .....</b>	<b>25</b>
5.4.1. Der besondere Steuersatz als „Flat Tax“ .....	26
5.4.2. Hauptwohnsitzbefreiung .....	27
5.4.3. Herstellerbefreiung .....	28
5.4.4. Inflationsabschlag .....	29
5.4.5. Kurze Übergangsfrist.....	29
5.4.6. Einnahmen aus dem Immobilienbereich.....	30
5.4.7. Werbungskosten.....	31
5.4.8. Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung durch den Parteienvertreter .....	31
5.4.9. Verlustvortrag und Verlustausgleich .....	33
5.4.10. Umsatzsteuer.....	34
<b>6. Analyse der Stellungnahmen.....</b>	<b>35</b>
<b>6.1. Allgemeine Kriterien.....</b>	<b>36</b>
<b>6.2. Kommentare zur Immobilienertragsteuer .....</b>	<b>38</b>
6.2.1. Kritik an der ImmoESt allgemein .....	38
6.2.2. Körperschaften öffentlichen Rechts bzw. Körperschaften der 2. Art ..	38
6.2.3. Zu wenig Befreiungstatbestände .....	39
6.2.4. Ungleichbehandlung Bund und Länder .....	40
6.2.5. Kritik an der Umwidmungsabgabe.....	40
6.2.6. Stille Reserven übertragen .....	42
6.2.7. Immobilienverknappung und Steigen der Kaufpreise .....	42
<b>6.3. Kommentare zur Umsatzsteuer.....</b>	<b>43</b>
6.3.1. Kritik an der Umsatzsteuer allgemein .....	44
6.3.2. Das Wort „ausschließlich“ .....	44
6.3.3. Diskriminierung steuerbefreiter Mieter .....	47
6.3.4. Option für GSBG-Begünstigte .....	48
6.3.5. Neuer Berichtigungszeitraum .....	48

6.3.6. Mieten steigen - Bauen wird teurer.....	50
<b>6.4. Weitere Kriterien .....</b>	<b>51</b>
6.4.1. Kosten durch den RA-Notar-Zwang für die Abgabepflichtigen .....	51
6.4.2. Vertrauensgrundsatz und Verfassung .....	54
6.4.3. Vermögen besteuern .....	55
<b>6.5. Überblick über die Einschätzung der vier Gruppen .....</b>	<b>55</b>
6.5.1. Gruppe I - Bundesbehörden .....	56
6.5.2. Gruppe II - Landesbehörden.....	57
6.5.3. Gruppe III - Interessensvertretungen.....	58
6.5.4. Gruppe IV - Gemeinnützige Vereinigungen, Kirchengemeinschaften und Universitäten .....	61
<b>6.6. Zusammenfassung und Auswirkungen auf den Immobilienmarkt ...</b>	<b>62</b>
<b>7. Schlussfolgerungen .....</b>	<b>64</b>
<b>Kurzfassung.....</b>	<b>67</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>68</b>
<b>Tabellenverzeichnis .....</b>	<b>74</b>
<b>Anhang .....</b>	<b>75</b>

# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIG	Bundesimmobiliengesellschaft
Blg	Beilage
BMF	Bundesministerium für Finanzen
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1680 BlgNr XXIV. GP)
EStG	Einkommensteuergesetz
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GSBG	Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. n. F.	in der neuen Fassung
ImmoESt	Immobilienwertsteuer
KESt	Kapitalertragsteuer
KÖSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	litera (Buchstabe)
StabG	Stabilitätsgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
WGG	Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz
Z	Ziffer

# 1. EINLEITUNG

Am 1.4.2012 trat das 1. Stabilitätsgesetz 2012 in Kraft. Im Immobilienbereich brachte das 1. StabG 2012 zahlreiche Änderungen mit sich. Es wurde am 31.3.2012 im BGBl I Nr. 22/2012 veröffentlicht und soll dem Staat dazu dienen, das bis zum Jahr 2016 angestrebte Konsolidierungspaket, das bedeutet eine Entlastung des Staatshaushalts zu erreichen.<sup>1</sup>

Anfang Februar 2012 wurde das Sparpaket von Bundeskanzler Werner Faymann und Vizekanzler Michael Spindelegger der Bevölkerung erstmals öffentlich vorgestellt. Es wurde als sozial ausgewogenes Maßnahmenbündel mit dem Verzicht auf Massensteuern bezeichnet. Zudem wurde auch nicht verheimlicht, dass diese Maßnahmen rasch umgesetzt werden, genau so wenig wie, dass der größte Anteil durch die Vermögenszuwachssteuer und Umwidmungsgewinne im Immobilienbereich aufgebracht werden soll. Bereits im Jahr 2012 sollen Einnahmen aus Einschränkungen im Vorsteuerabzug erzielt werden.<sup>2</sup>

Zu diesem Zeitpunkt konnte noch niemand ahnen, welche Auswirkungen zu erwarten sind. Aber es war abzusehen, dass es sich um gravierende Eingriffe im Einkommensteuerrecht und auch im Umsatzsteuerrecht handeln wird.

Diese Arbeit beschäftigt sich damit, diese Auswirkungen auf den Immobilienmarkt zu erforschen. Es liegt auf der Hand, dass diese einschneidenden Änderungen in der Gesetzgebung Konsequenzen für den Immobilienmarkt mit sich bringen. Es ist kein leichtes Unterfangen, Auswirkungen zu ermitteln, die sich als Folge eines neuen und zudem recht komplexen Gesetzes ergeben, da noch keine Erfahrungswerte vorliegen.

In einem kurzen ersten Kapitel wird die Ausgangslage beschrieben, die zu diesen Maßnahmen geführt hat.

Im allgemeinen Teil werden dann das 1. Stabilitätsgesetz 2012 mit den Bestimmungen für den Immobilienbereich vorgestellt, Begriffe erläutert und die Berechnung der

---

<sup>1</sup> vgl. BMF 2012a: S. 1

<sup>2</sup> vgl. o. A. Der Standard online 2012: o. S.

Immobilienvertragssteuer erklärt. In der Folge werden die wesentlichen Änderungen im Umsatzsteuerbereich erläutert. Dieser Teil der Arbeit schließt mit einer Aufzählung und Beschreibung der betroffenen Bereiche durch die neue Gesetzgebung ab.

Das folgende Kapitel beschäftigt sich ausführlich mit der Forschungsfrage, die anhand einer Inhaltsanalyse untersucht wird. Dazu wurden mehrere 100 Seiten an Stellungnahmen zum Begutachtungsentwurf<sup>3</sup> analysiert. Dieser Entwurf wurde am 17. Februar 2012 laut Verteilerliste des Bundesministeriums für Finanzen an 98 Bundes- und Landesbehörden, Interessens- und Berufsvertretungen, Universitäten und Kirchengemeinschaften, sowie an 17 ressortinterne Stellen zur Begutachtung übermittelt. Das Ende der Begutachtungsfrist wurde auf den 27. Februar 2012 festgelegt. Fristgerecht sind 52 Antworten eingelangt.

Zu Beginn dieser Arbeit im April 2012 war die Autorin auf Grund der Neuheit des Themas auf Quellen im Internet angewiesen. Die Recherche begann mit dem Studieren der Gesetzesmaterialien und Informationen, die auf der Seite des BMF zahlreich zur Verfügung standen.

Obwohl das Gesetz noch nicht einmal ein Jahr in Kraft ist, sind bereits einige sehr ausführliche Bücher veröffentlicht worden, die auch unzählige Spezialfälle enthalten, wie beispielsweise die Immobilienbesteuerung bei Privatstiftungen, Erbschaften und Schenkungen. Es werden zahlreiche Seminare veranstaltet, in denen den Anwendern die neue Rechtslage und vor allem auch die recht komplizierte Handhabung und Durchführung dieser umfangreichen und schwierigen Sachverhalte näher gebracht werden. Die Autorin selbst hat drei dieser Seminare besucht und konnte sich von der Vielseitigkeit dieser neuen Materie auch in Diskussionen mit den Vortragenden und anderen betroffenen Teilnehmern ein erstes Bild machen.

---

<sup>3</sup> vgl. Parlament 2012: o. S.

## 2. AUSGANGSLAGE FÜR DAS 1. STABG 2012

Der Beginn der Finanzkrise hat ihren Ursprung im Jahr 2007 in den USA auf dem Immobilienmarkt. Ausgelöst wurde die Krise durch Hypothekenfinanzierungen, die von den Schuldnern nicht mehr bedient werden konnten. Im Jänner 2008 meldet eines der größten Bankenhäuser der USA, die Citigroup den Verlust von 9,8 Milliarden Dollar in nur drei Monaten.<sup>4</sup> Diese Verluste entstanden durch Spekulationen auf schlecht besicherte Hypothekarkredite. Folgen waren eine starke Unsicherheit an den Börsen, die Kurse fielen stark. Bei der Vergabe neuer Kredite reagierten die Banken mit der Forderung höhere Eigenkapitalquoten einzubringen, Kredite wurden und werden nicht mehr so einfach vergeben.

Bald darauf folgte dann die Insolvenz der Investmentbank Bear Stearns. Auch für diese Pleite waren Milliardenverluste am Immobilienmarkt verantwortlich. Im September 2008 war die Krise dann mit dem Konkurs der Investmentbank Lehman Brothers perfekt. Spätestens durch die Lehman-Pleite breitete sich die Finanzkrise dann auch auf Europa aus. Viele europäische Bankinstitute hatten Verluste aus der Lehman-Insolvenz zu verzeichnen. Die europäischen Staaten mussten ihre jeweiligen Banken unterstützen um größere Katastrophen zu verhindern. Um die Privatkunden der Bankinstitute nicht allzu sehr zu verunsichern und vor allem einem vermehrten Abzug der Spareinlagen entgegen zu wirken, übernahmen beispielsweise die Staaten Österreich und Deutschland die Einlagensicherung natürlicher Personen zu 100%. Weiters wurden Bankenrettungspakete in Milliardenhöhe geschnürt. Die Bilanzen österreichischer Bankinstitute in den Jahren 2008 und 2009 zeigten kein optimistisches Bild. Die Refinanzierungskosten der Banken für langfristiges Kapital erhöhten sich.

Durch die Finanzkrise, die sich wie ein Lauffeuer ausbreitete, entwickelte sich die Wirtschaft weltweit negativ. Es ist von Rezession die Rede, die Wirtschaften in Europa schrumpfen, die Arbeitslosenzahlen steigen. Große Sorgenkinder innerhalb der EU sind Irland, Griechenland, Spanien und Portugal. Als einer der ersten Schritte die Wirtschafts- und Finanzkrise einzudämmen wurden in den USA von der Amerikanischen Notenbank Federal Reserve System und auch in Europa von der

---

<sup>4</sup> vgl. Siemens 2008: o. S.

Europäischen Zentralbank die Leitzinsen gesenkt, die sich mittlerweile auf einem historischen Tiefstand befinden. Es war aber klar, dass diese Maßnahmen nicht ausreichen würden, sich kurzfristig aus dieser Weltwirtschaftskrise zu befreien. Die einzelnen Staaten waren gefordert, bei gleichzeitiger Ankurbelung der Wirtschaft Sparpakete, Strukturverbesserungsmaßnahmen und dergleichen zu entwickeln um die Staatshaushalte in Ordnung zu bringen.

Am 10. Februar 2012 präsentierte die Österreichische Regierung erstmals das Sparpaket, indem die Regierung bis 2016 ein Nulldefizit anstrebt.<sup>5</sup> Das Paket umfasst ein Gesamtvolumen in Höhe von ca. 26,5 Milliarden Euro. In diesem Maßnahmenkatalog sind die Änderungen laut dem BGBl. I Nr. 22/2012, ausgegeben am 31. März 2012 im Abgabenrecht auf die folgenden Bereiche aufgeteilt:

- Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988
- Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988
- Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994
- Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987
- Änderung des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes
- Änderung des Mineralölsteuergesetzes 1995
- Änderung des Bewertungsgesetzes 1955
- Änderung der Bundesabgabenordnung
- Änderung des Bundesgesetzes über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben
- Änderung des Stabilitätsabgabegesetzes
- Änderung des Bausparkassengesetzes
- Änderung des Pensionskassengesetzes

Der Umfang dieser Liste lässt bereits die Vermutung aufkommen, dass es sich bei diesem Maßnahmenpaket um zahlreiche Änderungen handelt.

Das Ziel dieses Sparpaketes soll einerseits ausgabenseitig durch Einsparungen und andererseits einnahmenseitig durch Steuererhöhungen erreicht werden.

---

<sup>5</sup> vgl. o. A. Der Standard online 2012: o. S.

Wie sich die erwarteten Steuereinnahmen des Konsolidierungszeitraumes von 2012 bis 2016 zusammensetzen, ist aus der folgenden Abbildung ersichtlich:

Jahr	2012	2013	2014	2015	2016	Summe
Gruppenbesteuerung		50	75	75	75	<b>275</b>
Solidarbeitrag und Gewinnfreibetrag		110	110	110	110	<b>440</b>
Halbierung der Bausparprämie und Zukunftsvorsorge		70	100	100	100	<b>370</b>
Einschränkung der USt Option zur Steuerpflicht	100	250	250	250	250	<b>1.100</b>
USt Verlängerung Vorsteuerberichtigung	30	50	50	50	50	<b>230</b>
1:1 Abgeltung GSBG			100	100	100	<b>300</b>
Umwidmungsabgabe, Veräußerung von Grundstücken	10	350	450	500	750	<b>2.060</b>
Erweiterung der KÖSt-Pflicht der 2. Art (Kapitalerträge)	30	40	50	50	50	<b>220</b>
Mineralölsteuer		70	80	80	80	<b>310</b>
Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe	128	128	128	128	128	<b>640</b>
Vorwegbesteuerung Pensionskassen	900	-75	-75	-75	-75	<b>600</b>
<b>Summe</b>	<b>1.198</b>	<b>1.043</b>	<b>1.318</b>	<b>1.368</b>	<b>1.618</b>	<b>6.545</b>

Tabelle 1: Abgabenaufkommen<sup>6</sup>

Die Analyse des Abgabenaufkommens zeigt, dass das Herzstück des Sparpaketes im Immobilienbereich liegt. Der größte Beitrag soll durch die Umwidmungsabgabe und die Immobilienertragsteuer bei der Veräußerung von Grundstücken erzielt werden, durch die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes sowie der Einschränkung der USt-Option zur Steuerpflicht werden weitere Beiträge durch den Immobiliensektor erwartet. Mehr als die Hälfte der prognostizierten Einnahmen entfallen auf den Immobilienbereich.

<sup>6</sup> in Anlehnung an BMF 2012a: S. 4

### 3. METHODISCHE VORGEHENSWEISE

Mit dieser Arbeit wurde im April 2012 begonnen, also zeitgleich mit dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012. Zu diesem Zeitpunkt hat es verständlicherweise noch keine Literatur zu diesem Thema in Buchform gegeben. Es war in erster Linie erforderlich sich auf Internetquellen zu stützen. Im Zuge der Erstellung dieser Arbeit waren immer wieder Korrekturen erforderlich, da die Internetseiten des Bundesministeriums für Finanzen laufend aktualisiert wurden, um die Auslegung einzelner Bestimmungen näher und verständlicher zu erläutern. Es wurde der Stand bis Jänner 2013 berücksichtigt.

Begonnen wurde mit dem Studium sämtlicher zur Verfügung stehender Materialien des Bundesministeriums für Finanzen. Dafür dienten die folgenden Dokumente<sup>7</sup>:

Regierungsvorlage Abgabenteil sowie gesamtes Gesetz mit:

- Gesetzestext
- Vorblatt und Erläuterungen
- Textgegenüberstellung

Begutachtungsentwurf mit:

- Gesetzestext
- Vorblatt
- Erläuterungen
- Textgegenüberstellung

Durch die kurzfristige Umsetzung dieses Gesetzes blieb den Steuerpflichtigen sowie auch den Experten nur sehr wenig Zeit, sich mit dieser komplexen Materie vertraut zu machen. Zur besseren Verständlichkeit wurden von Seiten des Finanzministeriums laufend Beispiele und Anwendungsfälle veröffentlicht, die die Anwendung und auch die Berechnung der neuen Immobilienertragsteuer demonstrieren sollten. Dies zeigt auch wie kompliziert und umfangreich dieser Sachverhalt in der Praxis ist.

---

<sup>7</sup>vgl. BMF 2012b: o. S.

Im Rahmen dieser Arbeit wird aufgezeigt, welche Auswirkungen auf den Immobilienmarkt durch das 1. StabG 2012 zu erwarten sind. Zu diesem Zweck wird eine quantitative Inhaltsanalyse durchgeführt. *„Die quantitative Inhaltsanalyse erfasst einzelne Merkmale von Texten, indem sie Textteile in Kategorien einordnet, die Operationalisierungen der interessierenden Merkmale darstellen. Die Häufigkeiten in den einzelnen Kategorien geben Auskunft über die Merkmalsausprägungen des untersuchten Textes.“*<sup>8</sup>

Die Daten werden anhand der eingelangten Antworten in den Stellungnahmen zum Begutachtungsentwurf erhoben, in Kriterien eingeteilt und dann ausgewertet. Die Erhebung erfolgt auf induktive Weise<sup>9</sup>, d. h. man sichtet das Textmaterial und überlegt sich dann welche Kriterien geeignet sind, die Forschungsfrage zu beantworten. Dann werden aus den Texten Aussagen gefiltert, die immer wieder vorkommen und so werden zielgerichtet passende Kriterien erstellt. Dabei ist vorsichtig vorzugehen, denn die Analyse hängt v. a. von der Wahl geeigneter Kriterien ab. Um das Ergebnis zu verfeinern, werden die Absender der Stellungnahmen in vier Gruppen eingeteilt und deren Ergebnisse jeweils dem Gesamtergebnis gegenüber gestellt.

Von den 115 zur Begutachtung eingeladenen Gästen sind nur 52 Antworten eingelangt. Dies ist mit Sicherheit auch auf die viel zu kurz bemessene Frist von einer knappen Arbeitswoche zurückzuführen.

Der Begutachtungsentwurf hatte die gesamte Gesetzesänderung zum Inhalt. Die Stellungnahmen<sup>10</sup> wurden sowohl von Befürwortern, Gegnern als auch Interessensvertretern die nicht dem Immobilienbereich zuzuordnen sind, abgegeben. Der Umfang der Antworten umfasste mehrere 100 Seiten.

---

<sup>8</sup> Bortz & Döring 2006: S. 149

<sup>9</sup> vgl. Bortz & Döring 2006: S. 151

<sup>10</sup> vgl. Parlament 2012: o. S.

## 4. PROBLEMSTELLUNG

Nach eingehendem Studium der neuen Gesetzgebung, Literaturrecherche, Diskussionen mit Experten aus der Praxis und Inhaltsanalyse der Stellungnahmen zum Begutachtungsentwurf wird im Zuge dieser Arbeit die folgende Forschungsfrage beantwortet:

### **Welche Auswirkungen sind durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 auf den Immobilienmarkt zu erwarten?**

Wie in Kap. 3 bereits ausgeführt, dienten die 52 eingelangten Stellungnahmen als Basis für die Ermittlung der Auswirkungen. Die Absender dieser Stellungnahmen werden in vier Gruppen unterteilt. Die erste Gruppe setzt sich aus den Bundesbehörden zusammen, die zweite Gruppe bildet sich aus den Landesbehörden. Die Interessensvertretungen treffen in der dritten Gruppe aufeinander und in der vierten Gruppe sind es die Kirchengemeinschaften, Universitäten und gemeinnützigen Vereinigungen die ihre Meinung zum Ausdruck bringen.

Die Unterscheidung in verschiedene Gruppen ist insofern von Interesse, da die Schwerpunkte in der Meinungsäußerung auseinanderfallen. Die Ergebnisse der einzelnen Gruppen werden dann jeweils auch dem Gesamtergebnis gegenüber gestellt, daraus lässt sich der Stellenwert bzw. die Positionierung der jeweiligen Gruppe gut ableiten. Zwischen den einzelnen Gruppen sind unterschiedliche Ergebnisse zu erwarten.

Allgemein soll hier noch angemerkt werden, dass das Basismaterial, die Stellungnahmen, aus einer Zeit stammt, in denen das Gesetz erst als Entwurf vorgelegen ist. Kleinigkeiten wurden wohl auch auf Grund der zahlreichen Einwände in diesen Stellungnahmen im Gesetz noch umgearbeitet. Darauf wird im Praxisteil anhand von Beispielen gesondert hingewiesen.

## 5. DAS 1. STABILITÄTSGESETZ 2012

Seit der Einführung des 1. StabG 2012 am 1.4.2012 unterliegen sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken grundsätzlich unbefristet der Einkommensteuer.

Dies betrifft auch all jene Grundstücke, deren Veräußerung nach der alten Rechtslage durch den Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei gewesen wäre. Die 10-jährige Spekulationsfrist (in Ausnahmefällen 15 Jahre), nach welcher ein Gewinn aus dem Verkauf von Immobilien steuerfrei war, wurde gänzlich abgeschafft. Auch diese, am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangenen<sup>11</sup> Grundstücke unterliegen jetzt der Immobilienertragssteuer in Höhe von 25% des Spekulationsgewinnes. Für solche Verkäufe wurden Pauschalierungen eingeführt, um die Steuerlast für Grundstücke die lange im Privatvermögen gehalten wurden zu mildern.

Mit diesem Gesetz werden erstmals auch Kirchengemeinschaften<sup>12</sup>, Länder und Gemeinden,<sup>13</sup> sowie Stiftungen<sup>14</sup> von der Immobilienertragsbesteuerung erfasst. Von der Besteuerung ausgenommen sind nur mehr Grundstücke, die unter besonderen Voraussetzungen entweder dem Hauptwohnsitz des Veräußerers dienen oder als selbst hergestellte Gebäude zu klassifizieren sind.

### 5.1. Begriffsbestimmungen

Im Folgenden werden einige Begriffe erläutert, die dem Verständnis dieses komplexen Sachverhaltes dienen sollen und vor allem für die Berechnung der Immobilienertragsteuer von großer Bedeutung sind. Die Berechnung ist seit 1.1.2013 durch die Parteienvertreter verpflichtend durchzuführen, freiwillig konnte sie schon im Jahr 2012 von den Notaren oder Rechtsanwälten durchgeführt werden.

---

<sup>11</sup> Stingl 2012a: Der Vortragende erläutert diesen neuen Begriff „steuerverfangen“ sehr eingehend und macht darauf aufmerksam, dass dieser Begriff in der Zukunft sehr wesentlich sein wird.

<sup>12</sup> vgl. § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988

<sup>13</sup> vgl. § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988

<sup>14</sup> vgl. § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988

### 5.1.1. Grundstück

Laut dem Bundesministerium für Finanzen gelten nach wie vor als Grundstücke:<sup>15</sup>

- **„Grund und Boden**
- **Gebäude und**
- *Grundstücksgleiche Rechte (zB Baurechte).*

*Auch Eigentumswohnungen fallen unter den Grundstücksbegriff.“*

Ausdrücklich findet sich der Grundstücksbegriff nun auch im Einkommensteuergesetz selbst. § 30 Abs. 1 EStG definiert den Begriff Grundstück: *„Als Grundstücke gelten Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.“*<sup>16</sup>

Werden im Rahmen dieser Arbeit die Begriffe Immobilie, Liegenschaft, Eigentumswohnung oder Ähnliches verwendet, sind diese grundsätzlich gleich bedeutend mit dem Begriff Grundstück. Ist das nicht der Fall wird im Text gesondert darauf hingewiesen.

### 5.1.2. Altvermögen - Altbestand - Altgrundstücke

Als Altvermögen wird ein Grundstück bezeichnet, das am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war. Ein Verkauf der Immobilie wäre am 31.3.2012 nach der alten Rechtslage (§ 30 EStG) also nicht steuerpflichtig gewesen.

Um diese Voraussetzung zu erfüllen, musste am 31.3.2012 die Spekulationsfrist von zehn Jahren bereits abgelaufen sein.

Ein Grundstück gilt demnach als Altbestand, wenn der letzte entgeltliche Erwerb vor dem 31.3.2002 stattgefunden hat. Damit gelten entgeltliche Erwerbsvorgänge mit einem Kaufvertragsdatum spätestens vom 30.3.2002 noch als Altbestand. Ein unentgeltlicher Erwerb ist bei der Berechnung der Spekulationsfristen nicht zu berücksichtigen. Bei der Feststellung, ob Altbestand vorliegt ist immer auf den letzten entgeltlichen Erwerb abzustellen.

---

<sup>15</sup> BMF 2012c: o. S.

<sup>16</sup> § 30 Abs. 1 EStG 1988

Wurden begünstigte Absetzungen von Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen, hat sich nach der alten Rechtslage die Spekulationsfrist auf 15 Jahre verlängert. In diesem Fall muss der letzte entgeltliche Erwerb vor dem 31.3.1997 liegen.

Wesentlich ist diese Einteilung in Altbestand, da die Besteuerung von Altgrundstücken, bei denen die ursprünglichen Anschaffungskosten nur schwer oder oft gar nicht zu ermitteln sind, pauschal vorgenommen werden kann.

### **5.1.3. Neuvermögen - Neubestand - Neugrundstücke**

Neubestand bzw. Neugrundstücke liegen vor, wenn es sich um eine Immobilie handelt, die am 31.3.2012 steuerverfangen war oder diese nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurde. Darunter fallen also jene Grundstücke, deren Spekulationsfrist mit Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht abgelaufen war sowie auch alle Grundstücke die ab diesem Zeitpunkt angeschafft werden.

Die Unterscheidung in Altvermögen bzw. Neuvermögen ist für die Berechnung der Immobilienertragsteuer von wesentlicher Bedeutung.

### **5.1.4. Umgewidmete Grundstücke**

Darunter sind Grundstücke zu verstehen, bei denen nach dem 31.12.1987 eine Umwidmung stattgefunden hat. Dabei muss es sich um eine Umwidmung handeln, die das erstmalige Bebauen des Grundstücks zugelassen hat. Zu beachten ist, ob der letzte entgeltliche Erwerb vor oder nach der Umwidmung stattgefunden hat.

Grundsätzlich geht es bei dieser Umwidmungsabgabe, die steuerlich anders zu behandeln ist, darum, dass diese Grundstücke durch die Umwidmung eine erhebliche Wertsteigerung erfahren haben. Liegt der Erwerb also nach dem für die Umwidmung maßgebenden Stichtag, so ist davon auszugehen, dass der Kaufpreis bereits nach dem Wert des umgewidmeten Grundstücks festgelegt worden ist. Die Wertsteigerung wurde bereits im Kaufpreis berücksichtigt.

Der Begriff Umwidmungsabgabe bzw. Umwidmungssteuer ist irreführend, da aufgrund des Tatbestandes der Umwidmung noch keine Abgabe bzw. Steuer zu ent-

richten ist. Lediglich ist im Falle von Altvermögen die Bemessungsgrundlage im Veräußerungsfall für die Berechnung der Immobilienertragsteuer für umgewidmete Grundstücke anders zu berechnen. Deshalb ist in der Folge bei Veräußerung eines umgewidmeten Grundstücks auch zu untersuchen, ob es sich um einen Altbestand oder Neubestand handelt. Liegt Neuvermögen vor, so ist bei der Berechnung so vorzugehen wie wenn keine Umwidmung stattgefunden hätte.

### **5.1.5. Befreiungstatbestände**

Die Befreiungen sind im § 30 Abs. 2 Z 1 bis 4 EStG geregelt.

*Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

1. *„Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*
  - a) *ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder*
  - b) *innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.“*<sup>17</sup>

Die schon bisher geltende Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 1a EStG) wurde im Wesentlichen unverändert beibehalten. Lediglich ist die Aufgabe des Hauptwohnsitzes erforderlich. Der Veräußerungserlös soll ungeschmälert für die Schaffung eines neuen Eigenheimes zur Verfügung stehen. Da dies der Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist, muss auch der Hauptwohnsitz des zu veräußernden Objektes tatsächlich aufgegeben werden.<sup>18</sup>

Im Falle einer Erbschaft bedeutet die Hauptwohnsitzbefreiung eine Schlechterstellung gegenüber der alten Rechtslage, da die Besitzzeiten nicht mehr zusammengerechnet werden dürfen. Der Rechtsnachfolger muss den Hauptwohnsitz persönlich für zwei Jahre innehaben. Es genügt nicht mehr, wenn der Erblasser die 2-Jahresfrist erfüllt hatte.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988

<sup>18</sup> vgl. BMF 2012a: S. 8

<sup>19</sup> vgl. Fuhrmann & Lang 2012: S. 29

Allerdings kommt nach Urtz<sup>20</sup> für den Erben oder auch für den Geschenknehmer nur die Hauptwohnsitzbefreiung nach lit. b in Frage. Überhaupt ist die Hauptwohnsitzbefreiung nach lit. a, obwohl kürzer (mind. zwei Jahre) viel schwieriger zu erfüllen. Diese setzt nämlich voraus, den Hauptwohnsitz vom Zeitpunkt der Anschaffung (dem entgeltlichen Erwerb) bis zur Veräußerung durchgehend inne zu haben. Auch eine nur kurzfristige Vermietung ist schädlich. Für den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Veräußerung gibt es eine Toleranzfrist von bis zu einem Jahr, für z. B. erforderliche Adaptierungsarbeiten beim Einzug und für einen angemessenen Vermarktungszeitraum beim Verkauf. Durch die Beauftragung eines Maklers mit dem Verkauf kann dies nachgewiesen werden.

Für den Nachweis des Hauptwohnsitzes hat die Eintragung im Melderegister nur Indizwirkung. Vielmehr kommt es auf den Strom- oder Wasserverbrauch, die Zustelladresse für die Post, und die Adresse die gegenüber Behörden oder Arbeitgeber angegeben wird, an.<sup>21</sup>

Die Hauptwohnsitzbefreiung gilt sowohl für das Gebäude (Einfamilienhaus oder Wohnhaus mit höchstens zwei Wohnungen, die zumindest zu 2/3 der Wohnnutzfläche in m<sup>2</sup> dem eigenen Wohnbedürfnis dienen und sich für ganzjähriges Wohnen eignen), wie auch für das Grundstück. Dient das Gebäude nicht zur Gänze dem privaten Wohnbedürfnis (jedoch zu mindestens 2/3), dann ist der Kaufpreis nur für den privat genutzten Anteil steuerfrei. Bezüglich des Grundstückes ist ferner zu beachten, dass das Grundstück bis zu einer Größe von 1000 m<sup>2</sup> befreit ist. Übersteigt die Grundstücksgröße 1000 m<sup>2</sup> so ist der übersteigende Grundanteil der Immobilienertragsteuer zu unterwerfen.<sup>22</sup>

Es wurde eine neue erweiterte Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 1b) eingeführt. Diese ist trotz des längeren Zeitraumes einfacher zu erfüllen. Dabei ist erforderlich, dass die Immobilie innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Verkauf durchgehend für mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat. Diese Variante ist beispielsweise in Scheidungsfällen anzutreffen, wenn ein Partner bereits einen neuen Wohnsitz begründet hat. So soll im Zuge des Verkaufs die Hauptwohnsitzbefrei-

---

<sup>20</sup> Urtz 2013: unter Anschaffung ist der entgeltliche Erwerb zu verstehen, deshalb kann unter diesem Aspekt die Hauptwohnsitzbefreiung nach lit. a dem Erben nicht zustehen, vgl. auch: Steckenbauer & Urtz 2012: S. 39 ff.

<sup>21</sup> vgl. Steckenbauer & Urtz 2012: S. 37

<sup>22</sup> vgl. Steckenbauer & Urtz 2012: S. 34 ff.

ung beiden Partnern zustehen. Unschädlich wäre auch eine Vermietung, wenn die durchgehende 5-Jahresfrist eingehalten wurde.

Diese Befreiung kann vom Erben oder Beschenkten jedenfalls in Anspruch genommen werden, weil sie keine Anschaffung voraussetzt, es ist jedoch erforderlich, dass der Veräußerer den Hauptwohnsitz persönlich und durchgehend über fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Verkauf innehat.<sup>23</sup>

Ein weiterer Vorteil liegt darin, dass nach einer begünstigungsschädlichen Verwendung die 5-Jahresfrist immer neu zu laufen beginnen kann, während bei der Hauptwohnsitzbefreiung alt bereits die geringste begünstigungsschädliche Verwendung diesen Befreiungstatbestand für immer ausschließt. Gegenüber der nun folgenden Herstellerbefreiung ist die Hauptwohnsitzbefreiung vorrangig zu behandeln.

2. *„Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.“*<sup>24</sup>

Selbst hergestellt ist ein Gebäude dann, wenn der Eigentümer hinsichtlich der Errichtung das Baurisiko trägt.<sup>25</sup> Dies bedeutet nicht, dass das Gebäude durch eigene Arbeitskraft errichtet werden muss, sondern vielmehr, dass das finanzielle Baurisiko beim Errichter liegt. Die Errichtung selbst kann selbstverständlich durch ein Bauunternehmen erfolgen. Schwierig wird die Abgrenzung beispielsweise dann, wenn die Errichtung durch einen Generalunternehmer erfolgt. Denn dann dürfte nämlich das finanzielle Baurisiko beim Generalunternehmer liegen. Jedenfalls trägt ein Errichter das finanzielle Baurisiko dann, wenn er mit den einzelnen Gewerken eigene Verträge abschließt.

Zu beachten ist, dass die Befreiung nur für den Gebäudeanteil anzusetzen ist und nicht für den Grund- und Bodenanteil.

Gesetzlich ist nicht eindeutig geregelt, wie dieser Befreiungstatbestand im Falle des unentgeltlichen Übergangs eines selbst hergestellten Gebäudes anzuwenden ist.

---

<sup>23</sup> Urtz 2013: Noch ist unklar, ob dieser Befreiungstatbestand auch für den Mietkauf angewendet werden kann, lt. Meinung des Vortragenden müsste dies aber der Fall sein.

<sup>24</sup> § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

<sup>25</sup> vgl. BMF 2012a: S. 8

Kurz nach Inkrafttreten des Gesetzes wurde davon ausgegangen, dass die Befreiung auch für den Rechtsnachfolger gilt, da sich in den erläuternden Bestimmungen der Hinweis findet, dass auch selbst hergestellte Gebäude **wie bisher** von der Besteuerung befreit sein sollen.<sup>26</sup> Dies wurde nun durch die Information des BMF<sup>27</sup> vom 3.9.2012 endgültig geklärt und dürfte auch in die neuen Einkommensteuerrichtlinien, die in wenigen Monaten verfügbar sein sollten, aufgenommen werden. Um unter die Hauptwohnsitz- als auch die Herstellerbefreiung zu fallen, müssen die Voraussetzungen unmittelbar durch den Veräußerer, sprich den Erben erfüllt werden. Was die Herstellerbefreiung betrifft, gilt dies jedoch erst für Veräußerungen ab dem 1.1.2013. Daraus erkennt man auch, wie unklar diese Regelung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes war.

Für die Anwendung der Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG ist noch eine weitere, neue Bestimmung zu beachten und zwar, dass das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Verkauf nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt worden ist. Eine auch nur kurzfristige Vermietung wäre für diese Herstellerbefreiung schädlich und würde diese ausschließen. Im Gegensatz dazu würde jedoch eine anteilige Vermietung des Gebäudes den Befreiungstatbestand nicht zur Gänze ausschließen. Hier würde die Herstellerbefreiung für den aliquoten selbst genutzten Anteil zur Anwendung kommen.<sup>28</sup>

3. *„Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.“*<sup>29</sup>

Unverändert zur alten Gesetzeslage bleiben Veräußerungsgewinne aufgrund behördlicher Eingriffe steuerfrei. Nicht als behördlicher Eingriff ist jedoch eine Zwangsversteigerung zur Abdeckung von Schulden zu bezeichnen.<sup>30</sup> Diese Bestimmung ist auch auf den betrieblichen Bereich anzuwenden.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup> vgl. BMF 2012a: S. 8 , vgl. auch Steckenbauer & Urtz 2012: S. 60

<sup>27</sup> vgl. BMF 2012d: Pkt. 2.1.17, S.7

<sup>28</sup> vgl. Herzog 2012: S. 47 f.

<sup>29</sup> § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988

<sup>30</sup> vgl. Fuhrmann & Lang 2012: S. 33

<sup>31</sup> vgl. BMF 2012a: S. 8

4. *„Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.“*<sup>32</sup>

Laut § 30 Abs. 1 EStG unterliegen Tauschvorgänge grundsätzlich der Immobilienertragsbesteuerung. Von der Besteuerung werden jedoch Tauschvorgänge im Rahmen von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren nicht erfasst. Der Tausch für sich allein löst noch keine Besteuerung aus, jedoch tritt das durch den Tausch erworbene Grundstück hinsichtlich Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten und eventueller Umwidmung an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.<sup>33</sup> Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage: *„Damit wird sichergestellt, dass der Tauschvorgang selbst steuerneutral bleibt, aber dies keine Auswirkungen auf die bei den Tauschpartnern jeweils steuerhängigen stillen Reserven hat. Gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 ist diese Befreiung auch im betrieblichen Bereich anzuwenden.“*<sup>34</sup>

Eine weitere Befreiungsbestimmung ist in § 3 Abs. 1 Z 33 EStG geregelt. Unabhängig davon um welche Einkunftsart es sich handelt, sind Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken, aufgrund von Maßnahmen die im öffentlichen Interesse liegen wie beispielsweise die Überspannung durch eine Starkstromleitung steuerfrei.<sup>35</sup>

## **5.2. Immobilienertragsteuer**

Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken unterliegen einheitlich dem besonderen Steuersatz von 25% und wirken nicht progressionserhöhend. Damit ist die Besteuerung gleich hoch wie bei Kapitalerträgen und auch durch die Endbesteuerung gibt es keinen Unterschied zur Besteuerung von Kapitalerträgen.

---

<sup>32</sup> § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988

<sup>33</sup> vgl. Herzog 2012: S. 49

<sup>34</sup> BMF 2012a: S. 8

<sup>35</sup> vgl. BMF 2012a: S. 8

Wurde eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet oder durch den Parteienvertreter berechnet und abgeführt, besteht auch noch die Möglichkeit auf Antrag eine Veranlagungsoption auszuüben.<sup>36</sup> Dabei bleibt der besondere Steuersatz von 25% erhalten, es können lediglich Verluste aus Grundstücksveräußerungen mit Gewinnen aus Grundstücksverkäufen verrechnet werden. Die Wahl dieser Variante ist sinnvoll, wenn in einem Kalenderjahr sowohl Gewinne, als auch Verluste aus Grundstücksveräußerungen vorliegen.

Davon ist die Option zur Regelbesteuerung zu unterscheiden. Hier kommt nicht der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung, sondern werden die Einkünfte mit dem progressiven Steuertarif in der Einkommensteuererklärung veranlagt. Zu beachten ist, dass jedoch nur Gewinne aus Grundstücksveräußerungen mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen sind, Verluste aus Veräußerungen von Immobilien können nicht mit Gewinnen aus den anderen Einkunftsarten verrechnet werden.<sup>37</sup> Wird diese Option gewählt, so sind sämtliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen die dem besonderen Steuersatz unterliegen im Rahmen der Einkommensteuererklärung der Besteuerung zu unterziehen. Diese Option wäre demnach zu wählen, wenn Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen, die in der Folge mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerung kompensiert werden können und damit der progressive Steuersatz für die Gesamteinkünfte unter 25% zu liegen kommt. Allerdings ist zu beachten, dass auch im Falle der Regelbesteuerungsoption das Werbungskostenabzugsverbot zu beachten ist.<sup>38</sup>

Was ist nun die Basis für die Berechnung der Immobilienertragsteuer und wie wird sie berechnet?

Für die Berechnung der Immobilienertragsteuer sind die steuerpflichtigen Einkünfte zu ermitteln. Der Veräußerungs- oder Spekulationsgewinn errechnet sich grundsätzlich als Differenz des Veräußerungserlöses abzüglich der Anschaffungskosten, wobei die Anschaffungskosten bei Altbestand, Neubestand und umgewidmeten Grundstücken unterschiedlich zu berechnen sind.

---

<sup>36</sup> vgl. Fuhrmann & Lang 2012: S. 34

<sup>37</sup> vgl. § 30 Abs. 7 EStG 1988

<sup>38</sup> vgl. Wagner 2012: S. 31

### 5.2.1. Berechnung ImmoESt Altbestand

Handelt es sich um Altbestand (siehe Kap. 5.1.2.) und liegt kein Befreiungstatbestand vor ist der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn wie folgt zu berechnen:

Grundsätzlich sind pauschal 86% des Veräußerungserlöses als fiktive Anschaffungskosten anzusetzen und vom Veräußerungserlös abzuziehen. Die verbleibenden 14% des Erlöses unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25%. Das entspricht einem effektiven Steuersatz von 3,5% des Veräußerungserlöses.

Weitere Abzugsposten, wie beispielsweise der Inflationsabschlag oder die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer sind nicht anzusetzen. Diese Kosten können bei der Berechnung der Steuer für Neuvermögen berücksichtigt werden. Auf Antrag kann der Gewinn auch wie im Falle des Neubestandes berechnet werden.

### 5.2.2. Berechnung ImmoESt Neubestand

Bei Neugrundstücken (siehe Kap. 5.1.3.), sofern kein Befreiungstatbestand vorliegt, sind die Anschaffungskosten in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen.

Berechnung Veräußerungsgewinn:

#### **Veräußerungserlös**

- ursprüngliche Anschaffungskosten inkl. Anschaffungsnebenkosten
- Herstellungsaufwendungen (zu saldieren mit Subventionen)
- Instandsetzungsaufwendungen (zu saldieren mit Subventionen)
- + geltend gemachte Abschreibungen für Anschaffungskosten (AfA)
- + geltend gemachte Abschreibungen für Herstellungsaufwendungen (AfA)
- + geltend gemachte Abschreibungen für Instandsetzungsaufwendungen (AfA)
- = **Zwischensumme**
- Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung durch Parteienvertreter
- Inflationsabschlag (ab dem elften Jahr, 2% pro Jahr, maximal 50%)
- Vorsteuerberichtigungen
- = **steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn**

Der Veräußerungserlös setzt sich aus dem Kaufpreis und aus anderen geldwerten Leistungen, wie beispielsweise der Übernahme einer Hypothek zusammen.

Bei den Anschaffungskosten sind der damalige Kaufpreis inkl. der seinerzeitigen Nebenkosten wie Maklerprovision, Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragungsg Gebühr, Kosten für Gutachten, Vertragserrichtungs- und Notariatskosten, etc. anzusetzen. Zinsen und Geldbeschaffungskosten zählen nicht zu den Anschaffungsnebenkosten.<sup>39</sup>

Ein Herstellungsaufwand liegt vor, wenn:

- „ein Wirtschaftsgut **erstmalig geschaffen** (Neubau) **oder erweitert** (Aufstockung eines Gebäudes) wird bzw.
- durch Maßnahmen bei einem bestehenden Wirtschaftsgut **dessen Wesensart (Funktion) geändert wird**, insbesondere wenn dies zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (erstmaliger Einbau einer Heizung, Kategorieanhebung).“<sup>40</sup>

„Instandsetzungsaufwand ist gem. § 28 (2) EStG jener Aufwand der:

- nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, aber
- allein oder zusammen mit einem Herstellungsaufwand
  - den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöht oder
  - die Nutzungsdauer wesentlich verlängert.“<sup>41</sup>

Herstellungs- und Instandsetzungskosten können ähnlich wie nachträgliche Anschaffungskosten betrachtet werden. Sie erhöhen den Wert der Immobilie. Für die Berechnung können sie deshalb als Abzugsposten eingepreist werden.

Wurden im Rahmen der Einkünfteermittlung Abschreibungen für Anschaffungs-, Herstellungs- oder Instandsetzungskosten steuerlich geltend gemacht, so sind diese Beträge bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte wieder hinzuzurechnen. Dies ist erforderlich, da die Beträge der Abschreibungen in der Vergangenheit bereits als Werbungskosten geltend gemacht wurden und es ansonsten zu einem doppelten Abzug kommen würde.

---

<sup>39</sup> vgl. Steckenbauer 2012: S. 72

<sup>40</sup> Gruber 2012: S. 35

<sup>41</sup> Gruber 2012: S. 37

Nach der neuen Gesetzeslage sind für den Abzug von Werbungskosten nur mehr zwei Positionen möglich. Es dürfen die Kosten für die Berechnung der Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer abgezogen werden. Diese Berechnung hat durch die Parteienvertreter zu erfolgen, die auch für deren Entrichtung haften und verpflichtet sind eine Meldung an das zuständige Finanzamt des Steuerpflichtigen zu erstatten. Diese Aufgabe muss von einem Notar oder Rechtsanwalt durchgeführt werden. Der Steuerpflichtige hat seinem Parteienvertreter die dafür erforderlichen Unterlagen auszuhändigen und deren Richtigkeit zu bestätigen. Dabei trifft den Parteienvertreter nur dann eine Haftung, wenn er wissen bzw. erkennen muss, dass die Angaben des Steuerpflichtigen falsch sind.

Der Gesetzgeber gesteht dem Steuerpflichtigen zu, ab dem elften Jahr ab Anschaffung den Veräußerungsgewinn um 2% jährlich zu kürzen und zwar für maximal 25 Jahre. Das bedeutet, dass der Inflationsabschlag im besten Fall den Veräußerungsgewinn um 50% reduzieren kann. Laut Fuhrmann/Lang<sup>42</sup> ist für die Berechnung des Inflationsabschlages die Zwischensumme des Berechnungsschemas von S. 18 heranzuziehen. Die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer wären demnach für die Berechnung des Inflationsabschlages nicht zu berücksichtigen.

Jedenfalls nicht berücksichtigt werden dürfen Kosten die im Zusammenhang mit dem Verkauf stehen, wie beispielsweise Maklerprovisionen, Inserate, Kosten für Bewertungsgutachten, etc..

### **5.2.3. Berechnung ImmoESt Umwidmung**

Bei Grundstücken, die nach dem 31.12.1987 umgewidmet wurden (siehe Kap. 5.1.4.) und bei denen kein Befreiungstatbestand vorliegt, ist zu untersuchen ob es sich um Alt- oder Neubestand handelt.

Handelt es sich um Neubestand, so ist die Berechnung nach den Regeln des Neubestandes (Kap. 5.2.2.), wie wenn keine Umwidmung stattgefunden hätte, vorzunehmen.

---

<sup>42</sup> vgl. Fuhrmann & Lang 2012: S. 16

Handelt es sich um Altbestand, so folgt die Berechnung den Regeln des Altbestandes ohne Umwidmung (Kap. 5.2.1.). Lediglich sind pauschal nicht 86%, sondern nur 40% als fiktive Anschaffungskosten abzuziehen. Die effektive Steuerbelastung, 25% von den verbleibenden 60% des Verkaufserlöses, entspricht somit 15% vom Verkaufserlös und ist als Immobilienertragsteuer zu entrichten. Auch hier sind keine weiteren Abzugsposten möglich. Dass in diesem Fall nur 40% als Anschaffungskosten abgezogen werden dürfen, wird mit der Wertsteigerung, die solche Grundstücke im Allgemeinen ohnedies schon erfahren haben, argumentiert.

### **5.3. Umsatzsteuer**

Im Bereich der Umsatzsteuer sind durch das 1. StabG 2012 zwei einschneidende Änderungen, die praktisch jeden Vermieter betreffen, gesetzlich verankert worden.

Zum einen wurde die Option zur Umsatzsteuerpflicht bei der Vermietung von Büros und Geschäftslokalen, etc. stark eingeschränkt und zum anderen wurde der Vorsteuerberichtigungszeitraum von zehn Jahren nach der alten Rechtslage auf 20 Jahre nach dem neuen Gesetz ausgedehnt.

Diese geplanten Bestimmungen wurden im Begutachtungsentwurf mit Inkrafttreten per 1.4.2012 festgelegt. Diese Änderung ist vor allem bei den Ländern und Gemeinden auf sehr großen Widerstand gestoßen, und es wurde dann zumindest die Option zur Steuerpflicht auf den 1.9.2012 verschoben.

#### **5.3.1. Option zur Umsatzsteuerpflicht**

Grundsätzlich sind Umsätze, die im Zusammenhang mit Grundstücken stehen (Verkauf und Vermietung) unecht steuerfrei, mit der Folge, dass auch kein Vorsteuerabzug zusteht. Die Vermietung zu Wohnzwecken war bereits nach der alten Rechtslage und bleibt auch nach der neuen Rechtslage steuerpflichtig. Diese kam und kommt weiterhin mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zur Anwendung.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> vgl. § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994

Für unecht steuerbefreite Umsätze konnte der leistende Unternehmer, also der Vermieter, zur Steuerpflicht optieren. Dann kam der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung wodurch der Vorsteuerabzug gesichert wurde. Die Entscheidung zur Steueroption konnte also vom Vermieter getroffen werden. Nach der neuen Gesetzeslage sind für diese Option zur Steuerpflicht besondere Bestimmungen zu beachten.

Die Möglichkeit auf die Steuerbefreiung zu verzichten, wird insoweit eingeschränkt, dass dies nur mehr möglich ist, wenn der Leistungsempfänger (Mieter) das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzungen nachzuweisen.<sup>44</sup> Im Begutachtungsentwurf vom 17.2.2012 war sogar von „ausschließlich“ steuerpflichtigen Umsätzen die Rede. Dies hat viele Diskussionen hervorgerufen und so wurde das Gesetz dann auf „nahezu ausschließlich“ abgeändert, darunter ist eine Toleranzgrenze von 5% zu verstehen. Es ist also unschädlich, wenn der Leistungsempfänger nicht steuerpflichtige Umsätze in einer Größenordnung von bis zu 5% tätigt. Auch wurde das Inkrafttreten dieser Bestimmung vom 1.4.2012 auf den 1.9.2012 verschoben.

Diese Regelung betrifft in erster Linie die Vermietung bzw. die Verpachtung von Geschäftsräumlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG) sowie auch die Wohnungseigentumsgemeinschaft bezüglich der Teile und Anlagen, die im gemeinsamen Eigentum stehen, wenn sie nicht für Wohnzwecke verwendet werden (§ 6 Abs. 1 Z 17 UStG).

Laut Regierungsvorlage soll diese Bestimmung zu mehr Steuergerechtigkeit führen und eine Gleichstellung mit jenen Unternehmern erreicht werden, die aufgrund der Erzielung steuerfreier Umsätze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Diese Maßnahme ist auch bei Körperschaften öffentlichen Rechts anzuwenden.

Gem. § 6 Abs. 2 letzter Satz UStG i. d. F. des 1. StabG 2012 hat der leistende Unternehmer, also der Vermieter, die Voraussetzungen nachzuweisen, die den Verzicht auf die Steuerbefreiung zulassen. Dabei könnte der Unternehmer auf Schwierigkeiten stoßen, wenn er den Nachweis über die Voraussetzungen des Leistungsempfängers, die den Vorsteuerabzug rechtfertigen, erbringen muss. Laut dem BMF

---

<sup>44</sup> vgl. BMF 2012a: S. 22

reichen dafür eine Bestätigung des Mieters oder die Bestimmungen im Mietvertrag aus bzw. können andere Unterlagen darüber Klarheit verschaffen.<sup>45</sup>

Nicht unter diese Bestimmung fallen Mietverhältnisse die vor dem 1.9.2012 begonnen haben, wobei die tatsächliche Innutzungsnahme dafür maßgeblich ist. Außerdem fallen auch jene Fälle nicht unter diese Neuregelung, bei denen der Vermieter das Gebäude selbst errichtet hat und mit der Bauausführung bei Vorliegen einer Baubewilligung vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung auch tatsächlich begonnen wurde.<sup>46</sup>

Nach § 28 Abs. 38 Z 1 UStG sind von dieser Bestimmung jene Leistungsempfänger ausgenommen, die das Grundstück für Umsätze nutzen, die sie zum Bezug einer Beihilfe nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (§ 1, § 2 oder § 3 Abs. 2 GSBG) berechtigen. Das sind im Wesentlichen Sozialversicherungsträger, Kranken- und Pflegeanstalten bzw. Seniorenheime, wenn sie von Körperschaften öffentlichen Rechts betrieben werden. Allerdings fallen beispielsweise Ärzte nicht unter diese Bestimmung, da sich für sie der Bezug der Beihilfe nach § 3 Abs. 3 GSBG richtet.<sup>47</sup>

Findet ein Mieterwechsel statt, beispielsweise ein Arzt an den umsatzsteuerfrei vermietet wurde zieht aus und es wird in der Folge ein Mietvertrag mit einem Mieter abgeschlossen, der mehr als 95 % seiner Umsätze steuerpflichtig tätigt, so kann der Vermieter als leistender Unternehmer die Option zur Steuerpflicht wieder ausüben. Dies ist ein Wahlrecht des Vermieters. Im umgekehrten Fall, ein Wechsel von einem Mieter, der nahezu ausschließlich steuerpflichtige Umsätze erzielt auf einen unecht steuerbefreiten Mieter (z. B. Arzt, Versicherungsmakler, Bank, etc.) verpflichtet den leistenden Unternehmer zur Rücknahme der Option, d. h. ohne Umsatzsteuer zu vermieten, mit dem Verlust des Vorsteuerabzugs.

Ein Beispiel soll dem besseren Verständnis dienen:

Der Vermieter V schließt im Jahr 2013 einen Mietvertrag mit dem Arzt A ab und verrechnet dafür eine Miete ohne USt. Der Vorsteuerabzug für den Anteil des Mieters A ist ausgeschlossen. Es besteht keine Optionsmöglichkeit. Nach drei Jahren zieht der Arzt aus und V vermietet im Jahr 2017 an eine Steuerberatungskanzlei,

---

<sup>45</sup> vgl. BMF 2012e: S. 4

<sup>46</sup> vgl. BMF 2012a: S. 24, vgl. auch: BMF 2012e: S. 1

<sup>47</sup> vgl. Koutny 2012: S. 237

die das Mietobjekt für nahezu ausschließlich (nämlich mehr als 95%) steuerpflichtige Umsätze verwendet. Der Vermieter kann ab dem Jahr 2017 wieder die Option zur Steuerpflicht ausüben.

Gemäß dem BMF führt ein Wechsel auf der Vermieterseite nach dem 31.8.2012 stets zur Anwendbarkeit der neuen Bestimmung des § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz.<sup>48</sup> Dies bedeutet, dass im Falle eines Verkaufs, aber auch Erbschaft oder Schenkung der neue Eigentümer diese Option auf die Steuerpflicht nicht mehr ausüben kann, da er das Objekt nicht selbst errichtet hat. Das hat zur Folge, dass der neue Eigentümer von dem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter, den er mit dem Kauf der Immobilie übernommen hat in Zukunft keine Umsatzsteuer verrechnen darf und dadurch auch aliquot den Vorsteuerabzug verliert. Dieser finanzielle Nachteil, den der neue Eigentümer aus solchen bestehenden Mietverhältnissen erleidet, müsste wohl in die Kaufpreisgestaltung mit einfließen.<sup>49</sup> Diese Problematik wird noch durch den verlängerten Vorsteuerberichtigungszeitraum verschärft.

### **5.3.2. Neuer Berichtigungszeitraum**

Unter Vorsteuerberichtigungszeitraum ist jener Zeitraum zu verstehen, innerhalb dessen die geltend gemachte Vorsteuer für Anschaffungs- und Herstellungskosten, bzw. für aktivierungspflichtige Aufwendungen und Großreparaturen anteilig zu berichtigen ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Verhältnisse, die für den (damaligen) Vorsteuerabzug maßgeblich waren, weggefallen sind. Der Zeitraum, in dem zu berichtigen war, betrug nach der alten Rechtslage grundsätzlich zehn Jahre. Nach Ablauf dieser zehn Jahre konnte die Liegenschaft umsatzsteuerfrei verkauft, oder auch umsatzsteuerfrei vermietet werden, ohne dass dies eine Vorsteuerkorrektur mit sich gebracht hätte.

Dieser Berichtigungszeitraum wurde mit dem 1. StabG 2012 auf 20 Jahre ausgedehnt. Das hat zur Folge, dass bei Wegfall der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse über 20 Jahre lang die geltend gemachte Vorsteuer anteilig berichtigt und zurückbezahlt werden muss. Auch ein umsatzsteuerfreier Verkauf ist demnach erst nach 20 Jahren ohne Vornahme einer Vorsteuerberichtigung möglich.

---

<sup>48</sup> vgl. BMF 2012e: S. 2

<sup>49</sup> vgl. Stingl-Top Audit 2012: S. 2

Stichtag für den neuen, verlängerten Vorsteuerberichtigungszeitraum von 20 Jahren ist im Gegensatz zur Option zur Steuerpflicht bereits der 1.4.2012. Mietverträge, die vor dem 1.4.2012 abgeschlossen wurden, gelten somit als Altfall. Eventuell zu berichtigende Vorsteuern sind nicht von dem verlängerten Berichtigungszeitraum betroffen. Jedes nach dem 31.3.2012 abgeschlossene Mietverhältnis ist jedoch als Neufall zu behandeln und allfällig zu berichtigende Vorsteuern unterliegen dem neuen Berichtigungszeitraum von 20 Jahren.<sup>50</sup> Zu beachten ist, dass der Fristenlauf mit der tatsächlichen Nutzung bzw. Verwendung des Grundstückes beginnt. Weder die Anschaffung, noch die Herstellung oder der Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuer ist dafür entscheidend.<sup>51</sup>

Damit ist eine nicht unwesentliche Nebenwirkung verbunden. Die Aufbewahrungspflicht der Unterlagen wurde entsprechend von früher 12 auf nunmehr 22 Jahre verlängert.

#### **5.4. Betroffene Bereiche durch die Gesetzesänderung**

Mit Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 1.4.2012 hat die Besteuerung im Immobilienbereich zahlreiche Änderungen erfahren.

Personen, die am 31.3.2012 Grundstücke besaßen, die sie zu diesem Zeitpunkt hätten steuerfrei verkaufen können, wurden in die Steuerpflicht zurückgeholt. Die Spekulationsfrist für Grundstücke, welche nach der alten Rechtslage zehn, in besonderen Fällen 15 Jahre betrug, wurde gänzlich abgeschafft.

Offiziell war erstmals im Februar 2012 von diesen Maßnahmen die Rede. In der Folge wurden diese dann sehr kurzfristig umgesetzt, wodurch kaum ein Spielraum blieb noch steuerfreie Verkäufe abzuwickeln, da Immobilienverkäufe eine gewisse Vorlaufzeit und Planung benötigen.

Da eine Besteuerung von Substanzgewinnen bei Kapitalvermögen bereits ab dem Jahr 2011 eingeführt wurde,<sup>52</sup> war zu erwarten, dass auch im Immobilienbereich

---

<sup>50</sup> vgl. Kühmayer & Lang 2012, S. 75 ff.

<sup>51</sup> vgl. Koutny 2012: S. 238

<sup>52</sup> vgl. Fuhrmann & Lang 2012: S. 12

neue Steuern eingeführt werden. Im Folgenden wird aufgezeigt, wie die neue Besteuerung auf die unterschiedlichen Sachverhalte wirkt, welche Schwierigkeiten sie mit sich bringt und ob u. U. auch Verbesserungen feststellbar sind.

#### **5.4.1. Der besondere Steuersatz als „Flat Tax“**

Vor dem 1.4.2012 wurden Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien innerhalb der damaligen Spekulationsfrist von 10 bzw. 15 Jahren mit dem progressiven Einkommensteuertarif versteuert. In der Mehrzahl der Fälle bedeutete dies eine Steuerlast von 50%, dem Grenzsteuersatz.

Wird heute eine Immobilie verkauft kommt im Normalfall die „Flat Tax“ ohne Einfluss auf die Progression zur Anwendung. Damit ist der Verkaufsgewinn für gewöhnlich mit 25% endbesteuert. Beabsichtigte also jemand innerhalb der ehemaligen Spekulationsfrist seine Immobilie zu veräußern, so kann damit heute eine Steuerersparnis bis zu 25% erzielt werden.

Der besondere Steuersatz von 25% kommt jedoch dann nicht zur Anwendung, wenn es sich um gewerblichen Grundstückshandel bzw. um gewerbliche Vermietung handelt. Diese unterliegen weiterhin dem progressiven Steuersatz von bis zu 50% Einkommensteuer.

Die Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshändler ist nicht immer ganz eindeutig und eine diesbezüglich klare Regelung fehlt. Indizien, die für den gewerblichen Grundstückshandel sprechen sind etwa eine große Dichte an Grundstücksverkäufen, hohe Fremdkapitalquoten die in der Folge eine notwendige Veräußerung vermuten lassen, planmäßige Parzellierung und Aufschließung von Grundstücken mit anschließender Verwertung um nur Einige zu nennen. Die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Immobilienbereich führt schneller zum gewerblichen Grundstückshandel als dies beispielsweise der Fall ist, wenn der Steuerpflichtige beruflich nicht im Immobiliensektor tätig ist. Ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt oder nicht, ist im Einzelfall zu überprüfen.

Gewerbliche Vermietung liegt vor, wenn neben der bloßen Überlassung des Mietobjektes Nebenleistungen erbracht werden, die nicht unwesentlich sind. Solche Nebenleistungen können beispielsweise tägliche Reinigungstätigkeiten im Mietobjekt,

das Servieren von Frühstück oder aber auch das Mietvermieten des gesamten Hausrates (Bettwäsche, Geschirr, etc.) sein.

#### 5.4.2. Hauptwohnsitzbefreiung

Zusätzlich zur Hauptwohnsitzbefreiung „alt“<sup>53</sup> wird in Zukunft die Hauptwohnsitzbefreiung „neu“<sup>54</sup> eine besonders große Rolle spielen. Während nach der alten Hauptwohnsitzbefreiung das Objekt nur zwei Jahre als Hauptwohnsitz dienen muss, sind dies nach der neuen Hauptwohnsitzbefreiung fünf Jahre. Dennoch ist die **Hauptwohnsitzbefreiung neu** vorteilhafter und auch einfacher zu erfüllen.

Die wesentlichen Unterschiede:

Hauptwohnsitzbefreiung alt	Hauptwohnsitzbefreiung neu
muss durchgehend als Hauptwohnsitz dienen, für:	muss durchgehend als Hauptwohnsitz dienen, für:
mindestens 2 Jahre	mindestens 5 Jahre
vom Zeitpunkt der <b>Anschaffung</b> bis zur <b>Veräußerung</b>	innerhalb der letzten 10 Jahre vor dem Verkauf
Anschaffung ist erforderlich = entgeltlicher Erwerb, wie Kauf, Tausch, Leibrente	Anschaffung ist <b>nicht</b> erforderlich, auch Erbschaft oder Schenkung ist möglich

Tabelle 2: Unterschiede Hauptwohnsitzbefreiung

In dieser Tabelle werden nur die wesentlichen Unterscheidungen angeführt, nicht jedoch die grundlegenden Erfordernisse, wie die Aufgabe des Hauptwohnsitzes, die erforderliche Nutzung der Gesamtgröße oder der Begriff des Hauptwohnsitzes und andere mehr. Dies wurde jedoch schon ausführlich in Kap. 5.1.5 behandelt. Die Erweiterung der Hauptwohnsitzbefreiung auf fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre hilft beispielsweise in Scheidungsfällen beiden Partnern Steuer zu sparen. Diese waren nach der alten Gesetzeslage nicht erfasst. Allerdings fällt eine Schei-

<sup>53</sup> vgl. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988

<sup>54</sup> vgl. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988

derung, wenn die fünf/zwei Jahre nicht erfüllt sind gar nicht unter den Befreiungstatbestand. Ein weiterer Vorteil des neuen Befreiungstatbestandes liegt darin, dass nach einer begünstigungsschädlichen Verwendung der Zeitraum von fünf Jahren neu zu laufen beginnen kann, im Vergleich zur alten Hauptwohnsitzbefreiung, bei der jede begünstigungsschädliche Verwendung den Befreiungstatbestand für immer ausschließt. Diese erweiterte Hauptwohnsitzbefreiung ist für die Betroffenen jedenfalls als Vorteil gegenüber der alten Rechtslage zu sehen.

### **5.4.3. Herstellerbefreiung**

Es ist nicht ganz einfach die Frage zu klären, wann ein Gebäude als selbst hergestelltes Gebäude zu klassifizieren ist. Grundsätzlich ist erforderlich, dass der Eigentümer das Bauherrenrisiko trägt. Damit ist das finanzielle Baurisiko gemeint. Die Errichtung eines Gebäudes zu einem Fixpreis (z. B. ein Fertigteilhaus) würde dieses finanzielle Baurisiko nicht erfüllen. Auch die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes durch den Eigentümer ist ein Indiz für die Bauherreneigenschaft.<sup>55</sup>

Diese Befreiung umfasst lediglich den Anteil der auf das Gebäude entfällt. Der Anteil für Grund und Boden bleibt steuerpflichtig. Nach der alten Gesetzeslage war Grund und Boden ausdrücklich im Gesetz von der Besteuerung ausgenommen, im 1. StabG 2012 wurde dieser Passus gestrichen, was die Vermutung aufkommen ließ, dass auch der Grundanteil steuerbefreit sein soll. In der Information des BMF<sup>56</sup> vom 3.9.2012 wurde klar festgestellt, dass Grund und Boden nicht befreit sind. Diese Bestimmung ist für Verkäufe ab dem 1.1.2013 anzuwenden.

Eine weitere Einschränkung, diesen Befreiungstatbestand in Anspruch nehmen zu können, liegt darin, dass das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet werden durfte. Die geringsten Einkünfte aus Vermietung würden sich hier schädlich auswirken.

Die Herstellerbefreiung gilt nur für den Errichter selbst, d. h. im Falle des unentgeltlichen Überganges durch Erbschaft oder Schenkung ist auch diese Befreiung nicht übertragbar. Sie muss vom Veräußerer persönlich erbracht worden sein.

---

<sup>55</sup> vgl. Steckenbauer & Urtz 2012: S. 51

<sup>56</sup> vgl. BMF 2012d: Pkt. 2.3.29, S.10

Liegen Hauptwohnsitzbefreiung und Herstellerbefreiung vor, so ist die Hauptwohnsitzbefreiung vorrangig anzuwenden.

Nach Meinung der Autorin, wird dieser Befreiungstatbestand nur in den seltensten Fällen zur Anwendung gelangen. Vorstellbar wäre dies bei einem selbst hergestellten Ferienhaus. Nachdem die geringste Vermietungstätigkeit schädlich ist und kaum jemand ein Gebäude zum Leerstehen errichtet, wird in den meisten Fällen zusätzlich eine Hauptwohnsitzbefreiung vorliegen und diese ist vorrangig zu wählen. Außerdem umfasst die Hauptwohnsitzbefreiung im Gegensatz zur Befreiung für selbst hergestellte Gebäude auch den Grundanteil.

#### **5.4.4. Inflationsabschlag**

Bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer für Neubestand ist es möglich einen Inflationsabschlag als Werbungskosten geltend zu machen. Dieser beträgt 2% p. a. vom Veräußerungsgewinn und ist ab dem elften Jahr nach der Anschaffung abzuziehen. Die ersten zehn Jahre ab Anschaffung bleiben unberücksichtigt. Nach oben hin ist der Inflationsabschlag mit 50% begrenzt oder anders ausgedrückt, der Inflationsabschlag kann für max. 25 Jahre in Anspruch genommen werden.

Nach einer Behaltdauer von 35 Jahren (die ersten zehn Jahre kein Abschlag, dann Inflationsabschlag für max. 25 Jahre) hat man den maximalen Inflationsabschlag erreicht. Der Veräußerungsgewinn reduziert sich um 50%, davon 25% Immobilienertragsteuer, entspricht einem Effektivsteuersatz von 12,5%.<sup>57</sup>

Zu beachten ist, dass der Inflationsabschlag nur bei der Berechnung der Steuer für Neuvermögen zum Tragen kommt. Liegt Altbestand vor und wird die Steuer mittels Pauschalierung ermittelt, entfällt der Inflationsabschlag. Dieser ist dann bereits durch die großzügige Pauschalierung der Anschaffungskosten i. H. v. 86% berücksichtigt.

#### **5.4.5. Kurze Übergangsfrist**

Am 10. Februar 2012 war erstmals von der Besteuerung im Immobilienbereich öffentlich die Rede. Das Gesetz wurde am 31.3.2012 veröffentlicht und trat größtenteils am Tag darauf, dem 1.4.2012 in Kraft. Damit war der Zeitrahmen für einen

---

<sup>57</sup> vgl. Wagner 2012: S. 27

möglichen Verkauf oder andere Gestaltungsmöglichkeiten noch vor Inkrafttreten des Gesetzes umzusetzen, wie bereits erwähnt, eindeutig zu kurz. Der angemessene Vermarktungszeitraum für den Verkauf einer Immobilie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beträgt zumindest einige Monate um einen realistischen Kaufpreis zu erzielen.

Es muss angemerkt werden, dass diese Gesetzesänderungen relativ komplex sind und auch die Auslegung nicht immer ganz klar ist. Dies hätte verbessert werden können, wenn das Gesetz nicht unter solchem Zeitdruck entstanden wäre. Auch eine entsprechend längere Übergangsfrist wäre wünschenswert gewesen.

#### **5.4.6. Einnahmen aus dem Immobilienbereich**

Wie in Tabelle 1 (Abgabenaufkommen, S. 5) dargestellt, sind mehr als 50% der geplanten Einnahmen von 2012 bis 2016 durch den Immobiliensektor zu erbringen.

Mit dem 1. StabG 2012 wurden diese gesetzlichen Bestimmungen auch auf Körperschaften öffentlichen Rechts, wie Gemeinden und Länder ausgedehnt. Auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen, wurden erfasst. Nicht verschont blieben Vereine nach dem Vereinsgesetz und Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz.<sup>58</sup>

Argumentiert wird mit beträchtlichen Wertsteigerungen, die bei der Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken realisiert werden und die bisher zum Großteil nicht einer Besteuerung unterzogen wurden. Diese sollen nun, wie bereits auch schon Substanzwertsteigerungen des Kapitalvermögens mit 25% besteuert werden. Dies soll zu einer gleichmäßigen und leistungsgerechten Besteuerung beitragen.<sup>59</sup>

Nachdem Grundstücke, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des 1. StabG 2012 hätten steuerfrei verkauft werden können, in die Steuerpflicht zurückgeholt wurden, wurde das Vertrauen der Abgabepflichtigen in das Österreichische Steuersystem beeinträchtigt, auch wenn die effektive Steuerbelastung mit pauschal 3,5% des Verkaufserlöses als gering anzusehen ist.

---

<sup>58</sup> vgl. Urtz 2012a: S. 107 f.

<sup>59</sup> vgl. BMF 2012a: S. 7

#### **5.4.7. Werbungskosten**

In § 20 Abs. 2 EStG i. d. n. F. ist der Abzug von Werbungskosten für Einkünfte die dem besonderen Steuersatz von 25% (Immobilienvertragssteuer) unterliegen, ausdrücklich ausgeschlossen.

Als zulässige Werbungskosten dürfen nur mehr die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung durch den Parteienvertreter, sowie der Inflationsabschlag abgezogen werden. Jene Aufwendungen, die mit der ursprünglichen Anschaffung in Zusammenhang standen, wie z. B. Grunderwerbsteuer, damalige Maklerprovisionen oder Kosten für Bewertungsgutachten dürfen als Anschaffungsnebenkosten berücksichtigt werden und erhöhen damit den ursprünglichen Kaufpreis.

Kosten die während des Vermarktungszeitraumes anfallen, wie z. B. Maklergebühren, Inserate, Kosten für Bewertungsgutachten sind nicht mehr gewinnmindernd zu berücksichtigen. Nach der alten Rechtslage durften alle mit dem Verkaufsvorgang zusammenhängenden Kosten als Werbungskosten abgesetzt werden. Die nunmehrige Nichtabzugsfähigkeit von weiteren, im Zusammenhang mit dem Verkauf stehenden Werbungskosten wird mit dem besonderen Steuersatz von 25% ohne Auswirkung auf die Einkommensteuerprogression begründet.

Bei der Ermittlung der Immobilienvertragssteuer für Altvermögen dürfen überhaupt keine Werbungskosten abgesetzt werden. Hier ist durch die großzügige Pauschalierung bereits alles abgegolten.

#### **5.4.8. Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung durch den Parteienvertreter**

Parteienvertreter (Rechtsanwälte und Notare) sind nach § 11 GrEStG befugt die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vorzunehmen. Daran knüpft sich die Verpflichtung auch die Immobilienvertragssteuer zu berechnen und für den Steuerpflichtigen an das zuständige Wohnsitzfinanzamt abzuführen. Wird die Selbstberechnung der GrESt nicht durch den Parteienvertreter vorgenommen, trifft diesen jedoch die Verpflichtung nach § 10 Abs. 2 GrEStG eine Abgabenerklärung elektronisch zu übermitteln.

Nach dem BMF<sup>60</sup> soll die Verpflichtung zur Vorlage der Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter einerseits verwaltungsökonomischen Interessen und andererseits einer Verfahrensbeschleunigung in Zusammenhang mit Grundstückstransaktionen dienen.

Im Rahmen dieser Abgabenerklärung ist dem Finanzamt auch mitzuteilen, wenn aus dem zu Grunde liegenden Erwerbsvorgang Einkünfte die einer Immobilienbesteuerung unterliegen, erzielt worden sind. Weitere erforderliche Angaben in diesem Zusammenhang sind:

- die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien
- ihre Steuernummer
- die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung

Die besondere Vorauszahlung ist zwingend durch den Steuerpflichtigen zu leisten, wenn die Selbstberechnung durch den Notar oder Rechtsanwalt unterbleibt. Die Höhe dieser Vorauszahlung entspricht im Wesentlichen den 25% Immobilienertragsteuer, hat aber keine Abgeltungswirkung da es sich ja um eine Vorauszahlung handelt. Im Rahmen der Jahreserklärung wird die Vorauszahlung dann auf die Einkommensteuer angerechnet.

Die Tätigkeit der Selbstberechnung ist ausschließlich Rechtsanwälten und Notaren vorbehalten. Im Normalfall beauftragt der Käufer einer Immobilie den Notar der den Kaufvertrag abwickelt. Die Immobilienertragsteuer ist aber vom Verkäufer zu tragen und dies unter Umständen ohne Einfluss auf die Wahl des Notars nehmen zu können.

Der Steuerpflichtige hat dem Parteienvertreter die Vollständigkeit und Richtigkeit seiner der Steuerberechnung zu Grunde liegenden Angaben und der vorzulegenden Unterlagen schriftlich zu bestätigen.<sup>61</sup> Anhand der vorgelegten Unterlagen hat der Parteienvertreter die Immobilienertragsteuer zu berechnen.

Während die Berechnung der Grunderwerbsteuer (Verkehrssteuer) noch relativ einfach ist, wird man bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer (Einkommensteuer) in einer Vielzahl der Fälle auf umfangreiche und komplexe Sachverhalte

---

<sup>60</sup> vgl. BMF 2012a: S. 26

<sup>61</sup> vgl. BMF 2012a: S. 13

stoßen, die ohne Zuziehung eines Steuerberaters schwer zu bewältigen sein werden. Allein sämtliche erforderliche Unterlagen und Aufzeichnungen zur Verfügung stellen zu können werden oftmals Probleme bereiten. Hierfür wird ein nicht unerheblicher Prüfungs- und Beratungsaufwand erforderlich sein, wodurch die Kosten für die Berechnung der Immobilienertragsteuer in manchen Fällen sehr hoch ausfallen könnten.

Auch auf Seiten der Behörden ist diesbezüglich von einem erhöhten Verwaltungs- und Prüfungsaufwand auszugehen.

Die Immobilienertragsteuer ist am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Liegt zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung der Selbstberechnung und des Zuflusses mehr als ein Jahr, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung durch den Parteienvertreter und auch die Haftung des Parteienvertreters.<sup>62</sup>

Diese Vorschriften traten mit 1.1.2013 in Kraft, konnten aber bereits im Jahr 2012 freiwillig auch schon angewandt werden.

#### **5.4.9. Verlustvortrag und Verlustausgleich**

Der Steuerpflichtige kann Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nur mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen im selben Jahr verrechnen. Verluste können weder mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden, noch kann ein Verlustvortrag gebildet werden.

Liegen jedoch Verluste aus anderen Einkunftsarten vor, so dürfen diese mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen verrechnet werden.

Im Zuge des AbgÄG 2012 wurde dann doch noch die Möglichkeit einer teilweisen Verwertung von Verlusten geschaffen.

*„Führen die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermie-*

---

<sup>62</sup> vgl. BMF 2012a: S. 13 f.

*tung und Verpachtung auszugleichen. Dies gilt auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).“<sup>63</sup>*

Der Gesetzgeber gibt damit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, 50% des nach sämtlichen Grundstückstransaktionen eines Jahres verbleibenden Verlustes mit Einkünften aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu verrechnen.

#### **5.4.10. Umsatzsteuer**

Die gesetzlichen Regelungen bezüglich der Umsatzsteuer traten einerseits mit 1.4.2012 und andererseits erst mit 1.9.2012 in Kraft.

Die Ausübung der Option zur Steuerpflicht ist seit 1.9.2012 nur noch möglich, wenn der Leistungsempfänger das Mietobjekt für nahezu ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.<sup>64</sup> Eine Toleranzgrenze i. H. von 5% an schädlichen Umsätzen ist erlaubt. Der Vermieter hat diesen Umstand in geeigneter Form nachzuweisen. Da eine Vermietung ohne Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug ausschließt, wird ein Vermieter danach trachten, nach Möglichkeit nur an vorsteuerabzugsberechtigte Mieter zu vermieten. Wird an einen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter vermietet, wird der Vermieter versuchen, den wirtschaftlichen Nachteil durch den fehlenden Vorsteuerabzug auf den Mieter in Form einer höheren Miete abzuwälzen.

Die Verlängerung des Berichtigungszeitraumes für Vorsteuern beträgt seit 1.4.2012 20 Jahre, anstatt bisher zehn Jahre. Davon betroffen sind geltend gemachte Vorsteuern für Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Kosten für Großreparaturen und aktivierungspflichtige Aufwendungen. Auch hier beginnt die Frist mit der erstmaligen Verwendung zu laufen. Ändern sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, innerhalb der auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden 19 Kalenderjahre, so ist für jedes Jahr der Änderung 1/20 der geltend gemachten Vorsteuer zu berichtigen.<sup>65</sup>

Daraus folgt eine verlängerte Aufbewahrungsfrist der Unterlagen von bisher 12 Jahren auf nunmehr 22 Jahre.

---

<sup>63</sup> § 30 Abs. 7 EStG 1988

<sup>64</sup> vgl. Koutny 2012: S. 233

<sup>65</sup> vgl. Koutny 2012: S. 238

## 6. ANALYSE DER STELLUNGNAHMEN

In diesem Kapitel werden die Ergebnisse der quantitativen Inhaltsanalyse dargestellt. Einleitend werden die gewählten Kriterien vorgestellt und beschrieben, am Ende des Kapitels, werden die Ergebnisse in Tabellen übersichtlich dargestellt. Noch detailliertere Tabellen finden sich im Anhang.

Am 17. Februar 2012 wurde der Begutachtungsentwurf an die begutachtenden Stellen, mit der Möglichkeit bis längstens 27. Februar 2012 eine Stellungnahme dazu abzugeben, übermittelt. Der 17. Februar war ein Freitag und der 27. Februar demnach ein Montag. Damit umfasste die Frist von 10 Kalendertagen exakt eine Arbeitswoche, oder fünf Werktage. Dieser Zeitraum kann nicht als angemessene Frist angesehen werden und zwar unabhängig vom Ausmaß des zu untersuchenden Entwurfes. Dies wurde auch in sehr vielen Stellungnahmen heftig kritisiert, mit Hinweis auf das Schreiben des Bundeskanzleramtes aus dem Jahr 2008 über die Festsetzung angemessener Fristen für die Begutachtung von Entwürfen<sup>66</sup>. In diesem Schreiben werden die Fristen mit sechs Wochen angegeben, mit dem Hinweis, dass die Frist von sechs Wochen für den Regelfall anzusetzen ist, in besonderen Fällen sind längere Fristen erforderlich und es kann auch Fälle geben, bei denen kürzere Fristen vertretbar sind. Für den konkret vorliegenden Entwurf wäre die sechswöchige Begutachtungsfrist wohl als Minimum anzusehen gewesen.

Die abgegebenen Stellungnahmen müssen im Hinblick auf die Tatsache, dass nur fünf Werktage für die Begutachtung zur Verfügung gestanden sind, analysiert werden. Innerhalb einer solch kurzen Frist muss sich die Antwort verständlicherweise auf jene Bereiche beschränken, von denen die begutachtenden Stellen am Stärksten betroffen sind.

An dieser Stelle muss auch erwähnt werden, dass der Entwurf das gesamte Stabilitätsgesetz zum Inhalt hatte. Neben dem betroffenen Immobilienbereich wurden auch andere Bereiche geändert, wie beispielsweise das Bausparkassengesetz, das Mineralölsteuergesetz oder das Bewertungsgesetz. Im Einkommensteuergesetz finden sich Änderungen die den Immobilienbereich nicht direkt betreffen wie z. B.

---

<sup>66</sup> vgl. Bundeskanzleramt 2008: o. S.

Einschränkungen im Gewinnfreibetrag und in der begünstigten Besteuerung der sonstigen Bezüge bei höheren Einkommen. Die Untersuchung der Stellungnahmen hat sich aber rein auf die Auswirkungen die den Immobiliensektor betreffen, konzentriert.

Die gewählten Kriterien wurden in verschiedene Kategorien zusammengefasst. Einerseits gibt es Kriterien, die unmittelbar Auswirkungen auf den Immobilienmarkt haben. Darunter fallen Kriterien, die im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer oder der Umsatzsteuer anzutreffen sind.

Weniger direkte Auswirkungen auf den Immobilienmarkt haben die allgemeinen Kriterien bzw. Kriterien, die den Vertrauensschutz oder eine mögliche Verfassungswidrigkeit erkennen lassen. Dennoch sind auch diese Feststellungen interessant und werden im Rahmen dieses Kapitels aufgezeigt.

## **6.1. Allgemeine Kriterien**

Nachfolgend werden Kriterien beschrieben, die während der Analyse aufgefallen sind und obwohl sie nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Auswirkungen auf den Immobilienmarkt stehen, sollen sie kurz erläutert werden. Sie dienen dem besseren Verständnis und stehen im Zusammenhang mit anderen Kriterien die Konsequenzen auf den Immobilienmarkt haben.

### **Kein Kommentar**

In jenen Stellungnahmen, in denen der Immobilienbereich nicht angesprochen wurde, wurde ein Punkt für „kein Kommentar“ zu diesem Thema vergeben. Vorweg kann aber schon gesagt werden, dass dies v. a. Bundesbehörden betrifft, die sich im Allgemeinen fachlich nicht sehr ausgiebig zu dem Entwurf geäußert haben. Die Ausführungen betreffen in erster Linie die textliche Auslegung oder die Gliederung in den Gesetzen.

## **Kurze Frist**

Wie schon öfters erwähnt, war die Begutachtungsfrist von fünf Werktagen zu kurz und das wurde auch in einigen Stellungnahmen mit harten Worten zum Ausdruck gebracht.

## **Zu viel an Besteuerung**

Für dieses allgemeine Kriterium wurde ein Punkt vergeben, wenn in der Stellungnahme deutlich herausgekommen ist, dass zu viel an neuen Steuern auf die Steuerpflichtigen zukommt.

## **Zu wenig an Besteuerung**

Wurde in einer Stellungnahme ausdrücklich gesagt, dass die vorgeschlagenen Maßnahmen zu wenig an Besteuerung beinhalten, wurde dafür ein Punkt vergeben.

## **Textliche Auslegung**

Der Entwurf und in der Folge auch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 sind unter einem enormen Zeitdruck entstanden. Unter dieses Kriterium fallen unbestimmte bzw. unsachliche Textteile genauso wie auch Gliederungspunkte im Gesetz selbst. Es sind eher die Bundesbehörden die solche Schwachpunkte aufzeigen, aber auch Interessensvertretungen haben trotz der kurzen Frist diesbezüglich Anmerkungen gemacht. So schreibt beispielsweise die Kammer der Wirtschaftstreuhänder:

*„Umso wichtiger wäre es gewesen, einer fundierten Begutachtung ausreichend Zeit einzuräumen, da die Begutachtung die Chance bietet, allfällige Fehler, Ungereimtheiten etc der Legistik aufzuzeigen und damit bereits im Stadium des Gesetzwerdungsprozesses allfällige Schwierigkeiten bei der zukünftigen Umsetzung der neuen gesetzlichen Bestimmungen zu antizipieren und daher weitgehend zu vermeiden.“<sup>67</sup>*

---

<sup>67</sup> Kammer der Wirtschaftstreuhänder 2012: S. 2

## **6.2. Kommentare zur Immobilienertragsteuer**

In diesem Abschnitt werden Kriterien dargestellt, die eindeutig und meist auch direkt Einfluss auf den Immobilienmarkt nehmen. Im ersten Unterkapitel wird die Kritik allgemein an der Immobilienertragsteuer aufgezeigt. Die Stellungnahmen werden zuerst dahingehend untersucht, ob in irgendeiner Form ein Kommentar zur Immobilienertragsteuer abgegeben wird. In der Folge werden diese Anmerkungen dann den konkreten Merkmalen zugeordnet und mit der jeweiligen Bewertung versehen.

### **6.2.1. Kritik an der ImmoEST allgemein**

Dieses allgemeine Kriterium wurde für diesen Bereich festgelegt um einen globalen Eindruck über die Summe aller untersuchten Texte zu erhalten. So soll dadurch über den generellen Stellenwert dieses Themas Auskunft gegeben werden. In der Folge werden die Kriterien dann differenzierter dargestellt und die einzelnen Stellungnahmen untersucht.

### **6.2.2. Körperschaften öffentlichen Rechts bzw. Körperschaften der 2. Art**

Unter beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften der 2. Art sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und folgende Körperschaften zu verstehen, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben soweit sie nach § 5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind. Dazu zählen:

1. Juristische Personen des privaten Rechts
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen

Durch die Änderung im § 21 Abs. 3 Z 4 KStG i. d. F. nach dem 1. StabG 2012 wurden eben diese Körperschaften ausdrücklich in die Steuerpflicht für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen geholt.

Davon betroffen sind u. a. Länder und Gemeinden (Gebietskörperschaften), Religionsgemeinschaften und gemeinnützige Vereinigungen, um die Wichtigsten zu nennen.

Damit wurde eine relativ große Gruppe beschränkt Steuerpflichtiger in die Steuerpflicht überführt. Auch verfügen diese Körperschaften oft über entsprechendes Immobilienvermögen. Kommt es zu einem Verkauf, sei es aus Gründen um Ersatzobjekte anzuschaffen oder aber auch um gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke erfüllen zu können, wird die Steuerpflicht ausgelöst. Der Veräußerungsgewinn wird, ähnlich wie bei privaten Grundstücksveräußerungen mit 25% KÖSt besteuert.

Dies hat besonders bei den Betroffenen zu großer Ablehnung geführt, da dadurch ihre notwendigen finanziellen Mittel gekürzt werden und so finden sich diese Bewertungen verstärkt bei den Landesbehörden, den gemeinnützigen Vereinigungen, sowie den Religionsgemeinschaften.

### **6.2.3. Zu wenig Befreiungstatbestände**

Die Kritikpunkte in diesem Bereich waren sehr vielseitig. So haben die Religionsgemeinschaften beispielsweise verlangt, dass die Hauptwohnsitzbefreiung auf den Pfarrhof ebenso anwendbar sein soll, wie die private Eigenheimbefreiung<sup>68</sup>. Diese muss ja durch den Eigentümer persönlich erfüllt werden und dies ist eben nicht der Fall wenn ein Priester seinen Hauptwohnsitz im Pfarrhof begründet der im Eigentum der Kirche steht.

In weiteren Stellungnahmen wurde darauf hingewiesen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung weiter ausgedehnt werden sollte, beispielsweise auch auf Wohnungen, die von Familienangehörigen benützt werden und dadurch auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Dies ist häufig der Fall, wenn die Kinder während des Studiums eine Wohnung der Eltern benützen.

Stark kritisiert wurde auch, dass sich beim Befreiungstatbestand für selbst hergestellte Gebäude bereits die geringste Vermietungstätigkeit schädlich auswirkt. Dem-

---

<sup>68</sup> vgl. Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften Österreichs und Vereinigung der Frauenorden Österreichs 2012: S. 5

nach wäre es möglicherweise besser sein selbst hergestelltes Gebäude leer stehen zu lassen, um die Befreiung nicht zu verlieren. Dies wurde häufig auch von gemeinnützigen Vertretern kritisiert, die solche selbst hergestellten Gebäude auch zur Erzielung von Einkünften verwenden.

Ein weiterer Kritikpunkt bei selbst hergestellten Gebäuden war, dass der Anteil für Grund und Boden von der Befreiung ausgenommen ist, diese also nur für den Gebäudeanteil gilt.

#### 6.2.4. Ungleichbehandlung Bund und Länder

Als Folge der Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts wurde auf Landes- und Gemeindeebene der Tatbestand dieser Besteuerung als stark ungleich gegenüber der Bundesimmobiliengesellschaft, ASFINAG und ÖBB empfunden. Beispielsweise schreibt das Amt der Vorarlberger Landesregierung dazu: *„Der Bund hingegen sieht für die BIG (vgl. § 45 Bundesimmobiliengesetz) und die ASFINAG (vgl. Art. II § 12 und Art. X ASFINAG-Gesetz) Abgabenbefreiung vor. Hier wird mit Nachdruck eine entsprechende Gleichbehandlung aller Gebietskörperschaften verlangt.“*<sup>69</sup>

Die Länder und Gemeinden sprechen sich vehement gegen diese massiven Mehrbelastungen aus. Nicht zuletzt auch deshalb, weil oft Grundstückstransaktionen durchgeführt werden um andere, geeignetere Immobilien anzuschaffen. Auch Grundstückstransaktionen innerhalb von Landes- oder Gemeindegesellschaften unterliegen der Besteuerung. Erwartungsgemäß fand eine gehäufte Bewertung zu diesem Thema in der II. Gruppe, den Landesbehörden statt.

#### 6.2.5. Kritik an der Umwidmungsabgabe

Wie bereits ausführlich im allgemeinen Teil beschrieben werden Umwidmungsgewinne bei Altvermögen stärker besteuert als Altvermögen ohne Umwidmung. Die Kritikpunkte in diesem Bereich sind vielseitig.

In Österreich basiert die Raumplanung auf Landesebene. Es gibt kein einheitliches Bundesgesetz, das die Flächenwidmung, Bebauung oder Raumplanung regelt. Dies

---

<sup>69</sup> Amt der Vorarlberger Landesregierung 2012: S. 2

wird von den Bundesländern ausgeführt und erfolgt je nach Bundesland auf unterschiedliche Weise.

Die Besteuerung der Umwidmungsgewinne erfolgt jedoch über ein Bundesgesetz und ist im EStG i. d. F. nach dem 1. StabG 2012 geregelt. Hier wird auch erläutert, was als Umwidmung gilt, allerdings mit dem Verweis auf die jeweiligen Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung.<sup>70</sup>

Die Länder hatten bereits Konzepte für die Ausgestaltung einer Umwidmungsabgabe ausgearbeitet und unterstellen, dass damit bessere Lenkungseffekte und auch höhere Mehreinnahmen erzielt werden könnten.<sup>71</sup>

§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG spricht im letzten Satz davon, dass Umwidmungsgewinne auch dann unter die Besteuerung fallen, wenn sie in engem zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Verkauf stehen. Bis heute konnte noch nicht geklärt werden, was unter zeitlichem Zusammenhang zu verstehen ist. Eine Umwidmung innerhalb eines Jahres nach dem Verkauf dürfte aber jedenfalls unter diesen Tatbestand fallen.<sup>72</sup>

In diesem Zusammenhang wurde auch beanstandet, dass im Falle von Umwidmungen höhere Nebenkosten für das Aufschließen des Grundstückes anfallen und auch diese nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Von dieser Materie ist v. a. die Land- und Forstwirtschaft betroffen, denn in den Antworten dieser Interessensvertreter fanden sich gehäuft Kritikpunkte.

---

<sup>70</sup> vgl. § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988

<sup>71</sup> vgl. Amt der Wiener Landesregierung 2012: S. 2

<sup>72</sup> Urtz 2013: Laut Auskunft des Vortragenden weiß kein Mensch, welcher Zeitrahmen darunter zu verstehen ist, ein Jahr jedenfalls, u. U. aber könnten es auch zwei bis drei Jahre sein. Der Parteienvertreter muss zumindest bei der Selbstberechnung der ImmoEST schon aus Haftungsgründen für den Zeitraum von einem Jahr einen möglichen Umwidmungsfall bei Vorliegen von Indizien überwachen.

### 6.2.6. Stille Reserven übertragen

In den Stellungnahmen wurde teilweise der Wunsch geäußert, es solle auch für Körperschaften der 2. Art die Möglichkeit bestehen aufgedeckte stille Reserven, sprich Veräußerungsgewinne auf neu anzuschaffende Grundstücke zu übertragen. Stille Reserven bilden sich aus dem Unterschied zwischen Veräußerungserlös und Buchwert der veräußerten Liegenschaften, die bei einem Verkauf aufgedeckt werden.<sup>73</sup> Eine Entnahme fällt nicht unter diesen Tatbestand.

Die diesbezüglichen Regelungen finden sich im § 12 EStG und galten bisher nur für die § 5 EStG Gewinnermittler. Durch das 1. StabG 2012 traten die folgenden Änderungen im Zusammenhang mit der Übertragung stiller Reserven ein.

- *„Entfall der Einschränkung der Übertragung stiller Reserven bei Grund und Boden auf § 5-Gewinnermittler.*
- *Möglichkeit zur Übertragung stiller Reserven von Grund und Boden auf Gebäude.*
- *Keine Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven von sonstigen körperlichen Wirtschaftsgütern auf Gebäude.“*<sup>74</sup>

Die Fristen bezüglich der Zugehörigkeit zum betrieblichen Anlagevermögen blieben mit 7 bzw. 15 Jahren unverändert.

Falls die stillen Reserven nicht im Jahr der Aufdeckung übertragen werden können besteht die Möglichkeit der Zuführung in eine Übertragungsrücklage. Diese Variante gilt allerdings nur für natürliche Personen als Einzel- oder Mitunternehmer, nicht jedoch für Kapitalgesellschaften oder andere Körperschaften.<sup>75</sup>

### 6.2.7. Immobilienverknappung und Steigen der Kaufpreise

Diese Rahmenbedingungen werden als Verschlechterung für die Privatwirtschaft im Hinblick auf neue Wohnraumschaffung gesehen. Die Grundstückspreise werden nicht zuletzt auch durch den neuen Umwidmungstatbestand steigen. Das wird in weiterer Folge die Baukonjunktur bremsen und sich somit auch negativ auf die Be-

---

<sup>73</sup> vgl. Sulz & Oberkleiner 2012: S 103

<sup>74</sup> Sulz & Oberkleiner 2012: S 103

<sup>75</sup> vgl. Sulz & Oberkleiner 2012: S. 104 f.

schäftigung auswirken. Als logische Folge daraus wird das zu einem Steigen der Kaufpreise führen. Laut Meinung der Universität Innsbruck führen zu hohe Ertragsteuern zu einer Versteinerung des Immobilienmarktes und dadurch zu einer wirtschaftsschädlichen Immobilienverknappung.<sup>76</sup>

Wird die Baukonjunktur geschwächt hat dies außerdem Auswirkungen auf das Budget, weil dadurch weniger Steuern eingenommen werden. Vor allem die Landes- und Gemeindebehörden sprechen davon, unter diesen Bedingungen zu wenig finanzielle Mittel für notwendige Bauvorhaben zur Verfügung zu haben.

Hier ist anzumerken, dass das Steigen der Kaufpreise auch durch die gesetzlichen Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer beeinflusst wird.

### **6.3. Kommentare zur Umsatzsteuer**

Während die Änderungen im Bereich der Einkommensteuer verhältnismäßig vertretbar sind, so sind die Änderungen der Umsatzsteuer doch wesentlich einschneidender.

Einerseits kommen durch die eingeschränkte Option zur Steuerpflicht finanzielle Belastungen auf die Vermieter zu. Diese werden versuchen diesen Nachteil auf den Mieter abzuwälzen. Andererseits wird die sehr komplizierte Umsetzung große Schwierigkeiten verursachen, die zu nicht vorhersehbaren finanziellen Kosten führen wird, hervorgerufen durch einen hohen Verwaltungsaufwand.

Auf die Vermieter kommen nicht leicht handhabbare Gesetze zu, bedingt durch die Abgrenzung der Mieter die zum Vorsteuerabzug berechtigen, von den nicht zur Vorsteuer abzugsberechtigenden Mietern. Dazu kommen höhere Kosten für den Platzbedarf, der für das Aufheben sämtlicher Unterlagen nun über 22 Jahre, statt wie bisher 12 Jahre notwendig ist.

In den folgenden Unterkapiteln werden die einzelnen Kriterien im Umsatzsteuerbereich dargestellt die sich auf den Immobiliensektor auswirken können.

---

<sup>76</sup> vgl. Universität Innsbruck 2012: S. 1

### **6.3.1. Kritik an der Umsatzsteuer allgemein**

So wie bereits bei der Immobilienertragsteuer wurde auch für die Umsatzsteuer ein allgemeines Kriterium geschaffen, um einen Gesamtüberblick zu erhalten. Interessanterweise treten Aufzählungen bei beiden steuerlichen Bereichen mit ungefähr der gleichen Häufigkeit auf. Es geht also nicht vermehrt in die eine oder andere Richtung. Die Bereiche dürfen auch nicht völlig unabhängig voneinander betrachtet werden. Es gibt Kriterien die sowohl die Umsatzsteuer als auch die Einkommenssteuer betreffen.<sup>77</sup>

### **6.3.2. Das Wort „ausschließlich“**

Das Wort „ausschließlich“ hat im vorgelegten Gesetzesentwurf für sehr großes Aufsehen gesorgt. Grundsätzlich ist hier anzumerken, dass dieses Kriterium nur die Vermietung von Geschäftsräumen, wie Büros, Lagerräume, Geschäftslokale etc. betrifft. Die Vermietung zu Wohnzwecken bleibt unverändert und unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 10% USt.

Im Entwurf war der Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht) nur unter der Voraussetzung möglich, dass der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Auf Grund zahlreicher Einwände diese Gesetzesstelle betreffend wurde das Gesetz dahingehend abgeändert, dass das Wort „ausschließlich“ durch „nahezu ausschließlich“ ersetzt wurde. Auch der Begriff Grundstück wurde ausgeweitet. So betrifft es jetzt das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks.<sup>78</sup>

Das BMF hat sich auch sehr rasch dazu geäußert, dass unter nahezu ausschließlich steuerpflichtigen Umsätzen zumindest 95% steuerpflichtige Umsätze zu verstehen sind.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> vgl. Ausführungen in Kap. 6.2.7

<sup>78</sup> vgl. § 6 Abs. 2 letzter Absatz UStG 1994

<sup>79</sup> vgl. BMF 2012a: S. 23

Nach Stingl<sup>80</sup> ist auch zu beachten, dass falls ein Hauptmieter von seinem Untermietrecht Gebrauch macht und an einen unecht befreiten Mieter (beispielsweise an einen Versicherungsberater) einen Teil ohne Verrechnung von Umsatzsteuer untervermietet, so hat auch in diesem Fall der Vermieter nachzuweisen, dass die unecht befreiten Umsätze seines Hauptmieters durch die umsatzsteuerfreie Vermietung weniger als 5% ausmachen. Ansonsten verliert er den Vorsteuerabzug. Die Problematik liegt hier aber darin, dass der Vermieter u. U. keine Kenntnis von diesem neuen Sachverhalt erlangt.

Die zweite Änderung in diesem Absatz, und zwar, dass auch ein baulich abgeschlossener, selbständiger Bereich unter diesen Tatbestand fällt, hat wesentliche Bedeutung. Ansonsten wäre in einem Gebäude, in dem **auch** ein Kleinunternehmer Mieter ist, der eben nicht nahezu ausschließlich steuerpflichtige Umsätze tätigt, das gesamte Gebäude vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen gewesen. Dadurch wurde klar gestellt, dass jede abgeschlossene bauliche Einheit für sich allein betrachtet wird. In der Praxis wird das Überwachen, Verwalten und Abgrenzen der Vorsteuerbeträge solcher Mieter nicht wenig Aufwand darstellen.

In den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf wurde die Steuergerechtigkeit die dadurch erreicht werden soll ausführlich beschrieben. So wurden in der Vergangenheit von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen oft Errichtungsgesellschaften vorgeschaltet. Diese haben das Gebäude mit Abzug der Vorsteuer errichtet und dann zehn Jahre lang unter Inanspruchnahme der Option zur Steuerpflicht an den nicht abzugsberechtigten Unternehmer mit Umsatzsteuer vermietet. Nach Ablauf der zehn Jahre konnte die Errichtungsgesellschaft das Gebäude umsatzsteuerfrei an den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer verkaufen.<sup>81</sup> Diese Möglichkeit wird nun durch das neue Gesetz auch verhindert.

Betont wird in den Erläuterungen auch, dass dieser Sachverhalt anzuwenden ist, wenn es sich beim Leistungsempfänger um eine nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Körperschaft öffentlichen Rechts handelt.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Stingl 2012b: Die Umsätze durch eine Untervermietung schlagen auf den Hauptmieter durch. Der Unternehmer hat dies nachzuweisen. So steht es im Gesetz. Dass der Vermieter u. U. davon nicht Kenntnis erlangt hat, bleibt das Problem des Vermieters und ändert nichts an der Tatsache, dass der Vermieter den Nachweis erbringen muss.

<sup>81</sup> vgl. BMF 2012a: S. 23

<sup>82</sup> vgl. BMF 2012a: S. 22 f.

Auf die Frage, in welcher Form der Vermieter den berechtigten Vorsteuerabzug nachzuweisen hat, hat das BMF Stellung genommen:

*„Der Nachweis ist an keine besondere Form gebunden. Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrags oder aus anderen Unterlagen ergeben. Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstücks bzw. des Grundstücksteils sind nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstücks zu erwarten sind.“<sup>83</sup>*

Daraus kann geschlossen werden, dass wohl nicht ständig Bestätigungen vom Mieter verlangt werden müssen. Jedenfalls wäre der Mieter aber ständig zu überwachen, ob u. U. Änderungen in der Verwendung des Grundstücks, oder Grundstücksteils möglich oder wahrscheinlich sind.

Von diesen Bestimmungen sind wiederum die Länder und Gemeinden, Körperschaften deren Tätigkeit in religiösen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken liegt betroffen, aber auch Ärzte, Versicherungsmakler, Banken, Kleinunternehmer, um nur Einige aufzuzählen.

Die Länder merken zudem an, dass die Mehreinnahmen des Bundes im Umsatz- und Körperschaftsteuerbereich beinahe gleich hohen Mehrausgaben der Länder und Gemeinden gegenüberstehen. Damit werden auf gesamtstaatlicher Ebene diesbezüglich keine Spar- oder Konsolidierungseffekte erzielt.<sup>84</sup>

Im Gesetz wurde das Inkrafttreten der eingeschränkten Optionsmöglichkeit vom 1.4.2012 (wie im Entwurf noch enthalten) auf den 1.9.2012 verschoben.

---

<sup>83</sup> BMF 2012a: S. 24

<sup>84</sup> vgl. Amt der NÖ Landesregierung 2012: S. 3

### 6.3.3. Diskriminierung steuerbefreiter Mieter

Dieses Kriterium ergibt sich als logische Konsequenz aus der vorigen ausführlich erläuterten Problematik den Vorsteuerabzug betreffend.

Manche Antworten in den Stellungnahmen enthalten die Befürchtung, dass in Zukunft an bestimmte Gruppen von Mietern keine Objekte mehr vermietet werden. Konkret werden die Ärzte angesprochen. Wenn die Vermietung an eine Ärztegemeinschaft zur Folge hat, dass der Vermieter dadurch den Vorsteuerabzug anteilig verliert, kann es wohl sein, dass der leistende Unternehmer nach Möglichkeit versucht an einen vorsteuerabzugsberechtigten Mieter zu vermieten.

Neben dem finanziellen Nachteil, der durch den anteiligen Verlust der Abzugsfähigkeit von Vorsteuer hinzunehmen ist, muss auch mit erhöhten Verwaltungskosten für die Überwachung und Abrechnung solcher Mieter gerechnet werden. Aus diesem Grund könnten notwendig anstehende Instandsetzungen eventuell in die Zukunft verschoben werden.

Dieser Punkt betrifft wiederum verstärkt die Gruppe der Länder sowie der Gemeinnützigen. Mit Sicherheit kann davon ausgegangen werden, dass der Vermieter für den Fall, dass er die Wahl zwischen einem vorsteuerabzugsberechtigten und einem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter hat und wenn die sonstigen Grundvoraussetzungen bei beiden Mietern vergleichbar sind, den Mietvertrag mit dem abzugsberechtigten Mieter schließen wird.

Die Ärztekammer spricht in ihrer Stellungnahme auch von dem politischen Wunsch nach mehr ambulanter Medizin, womit die Errichtung von Ärztezentren gemeint ist. Durch diese steuerpolitische Maßnahme wird dem Errichten solcher Zentren entgegen gewirkt und erzeugt damit unerwünschte gesundheitspolitische Versorgungseffekte.<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> vgl. Ärztekammer 2012: S. 4

#### 6.3.4. Option für GSBG-Begünstigte

Im GSBG ist unter anderem geregelt, dass nicht abzugsfähige Vorsteuern bei unecht steuerbefreiten Tätigkeiten, wie sie beispielsweise von Kranken- und Pflegeanstalten, Alters- oder Blindheimen, sowie den Trägern der Sozialversicherungen erbracht werden, als Beihilfe rückerstattet werden. Wenn z. B. der Träger einer Krankenanstalt diese selbst errichtet, kann er die nicht abziehbare Vorsteuer der Errichtung in Form einer Beihilfe zurückerstattet bekommen. Errichtet er die Krankenanstalt nicht selbst, sondern mietet er diese, so dürfte der Vermieter nach § 6 Abs. 2 UStG nicht auf die umsatzsteuerpflichtige Vermietung optieren und das würde sich in einer höheren Miete auswirken. Dies betrifft einen höchst sensiblen Bereich und es wurde in den Stellungnahmen stark nach einer Ausnahme für den Gesundheits- und Sozialbereich gekämpft.

Im 1. StabG 2012 wurde eine Ausnahme geschaffen. Dieser neu eingefügte Ausnahmetatbestand findet sich im § 28 Abs. 38 Z 1 UStG: *„(...) § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 ist nicht anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück für Umsätze verwendet, die ihn zum Bezug einer Beihilfe nach § 1, § 2 oder § 3 Abs. 2 des Gesundheits- und Sozialbereichs-Beihilfengesetzes, BGBl. Nr. 746/1996, berechtigen.“*<sup>86</sup>

Es soll erwähnt werden, dass Ärzte nicht unter diesen Ausnahmetatbestand fallen, da sich ihr Bezug der Beihilfe nach dem § 3 Abs. 3 GSBG richtet und dieser Abs. 3 eben nicht von dieser Ausnahme erfasst ist.

#### 6.3.5. Neuer Berichtigungszeitraum

Zusätzlich zu den einschneidenden Änderungen durch die Einschränkungen in der Option zur Steuerpflicht wurde eine weitere Maßnahme gesetzt, über die in den Stellungnahmen heftige Kritik geübt wurde.

Der Berichtigungszeitraum in dem Vorsteuern berichtigt werden müssen wurde von 10 Jahren auf 20 Jahre ausgedehnt, also verdoppelt. Das bedeutet auch, dass in Zukunft der doppelte Platz für die Aufbewahrung der Unterlagen zur Verfügung stehen muss.

---

<sup>86</sup> § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994

Ein weiteres Problem ergibt sich aus diesem Tatbestand im Rahmen des Mietkaufmodells nach der geltenden Gesetzeslage im WGG. Dieses Modell sieht vor, dass nach dem Ablauf von 10 Jahren bis zum Ablauf von 15 Jahren eine Mietwohnung käuflich erworben werden kann. Da dies aber in den Berichtigungszeitraum fällt, würden sich die Kaufpreise um den zu berichtigenden Vorsteuerbetrag erhöhen. Das entspricht immerhin einer Verteuerung um 25% bis 50% des Umsatzsteuerbetrages für die entsprechende Wohnung. Damit wird in Zukunft die Eigentumsbildung an gemeinnützigen Mietwohnungen wesentlich erschwert.<sup>87</sup>

In § 28 Abs. 38 Z 2 UStG wurde verankert, dass der ursprüngliche Berichtigungszeitraum von zehn Jahren weiterhin bei der Vermietung zu Wohnzwecken beibehalten werden kann, wenn der Vertragsabschluss über die Vermietung vor dem 31.3.2012 erfolgt. Die Nutzung kann nach dem 31.3.2012 beginnen. Damit fallen zumindest jene Mietkaufmodelle, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes abgeschlossen wurden noch unter die alte Regelung. Für die Vermietung von Geschäftsräumen gilt diese günstigere Regelung für den Berichtigungszeitraum nicht.

Grundsätzlich konnte bisher nach dem Ablauf von zehn Jahren eine Immobilie ohne Umsatzsteuer verkauft werden, ohne dass dies zu einer Berichtigung in Anspruch genommener Vorsteuerbeträge geführt hätte. Nach der neuen Gesetzeslage muss 20 Jahre gewartet werden, bis ein Verkauf ohne Umsatzsteuer und ohne Berichtigung der Vorsteuern vorgenommen werden kann. Dies gilt nicht nur für den Verkauf, sondern betrifft in der Folge auch den Verzicht auf die Option zur Umsatzsteuerpflicht bei der Vermietung von Geschäftslokalen, um Vorsteuerkorrekturen auszuschließen.

Nach Meinung der Kammer der Wirtschaftstrehänder wird durch die Verlängerung des Berichtigungszeitraumes auf 20 Jahre ohnedies der bei Errichtung in Anspruch genommene Vorsteuerabzug durch die Abfuhr der Umsatzsteuer für die Miete über 20 Jahre kompensiert oder sogar überkompensiert. Insofern wird im Ergebnis in Kombination mit der Einschränkung auf die Option zur Steuerpflicht kein nennenswerter Steuervorteil erzielbar sein.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> vgl. Österreichischer Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen 2012: S. 1

<sup>88</sup> vgl. Kammer der Wirtschaftstrehänder 2012: S. 22

### 6.3.6. Mieten steigen - Bauen wird teurer

Die Vermieter werden versuchen, den finanziellen Nachteil, der ihnen durch den Verlust des Vorsteuerabzugs erwächst auf die Mieter über höhere Mieten abzuwälzen. Dies kann sich insbesondere auch deshalb schwierig gestalten, da nicht immer im Vorhinein feststeht ob eine Vorsteuerberichtigung erforderlich sein wird und falls erforderlich, die Höhe der zu berichtigenden Vorsteuer auch nicht bekannt ist. Jedenfalls stellt es sich als äußerst schwierig dar, eine Miete zu kalkulieren, die unter diesen Rahmenbedingungen gerecht sein kann. Außerdem müssen die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes beachtet werden.

Jedenfalls wird die Vermietung zu Geschäftszwecken damit zumindest in Teilbereichen unattraktiv gemacht. Und jeder Vermieter wird es sich gut überlegen, mit wem er einen Mietvertrag abschließt.<sup>89</sup>

Als ungleich wird insbesondere angesehen, dass Fürsorge- und Krankeneinrichtungen den Verlust der abziehbaren Vorsteuer als Beihilfe nach dem GSBG zurück erstattet bekommen, der so wichtige Bereich Bildung und Lehre davon aber ausgeschlossen ist. Dabei ist es so, dass Bauvorhaben, die im Allgemeininteresse liegen wie z. B. Universitätsbauten von der öffentlichen Hand finanziert werden. Dabei besteht ein fixer Budgetdeckel, d. h. dass finanzielle Mehrkosten während der Bauphase in dem einmal zugesagten Budget untergebracht werden müssen. Im Falle von bereits weit fortgeschrittenem Baustadium wird es schwierig sein die Mehrbelastung von 20% Umsatzsteuer im festgelegten Budget unterzubringen.<sup>90</sup>

Auch die Religionsgemeinschaften forderten eine Ausnahmebestimmung im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG da sie gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung erbringen. Sie betonen, dass die Einschränkungen im Vorsteuerabzug im Bereich von Schulen, Kindergärten, Alten- und Pflegeheimen zur Einstellung geplanter Bauvorhaben oder sogar zur Schließung von Schulstandorten führen könnte. Dies würde den Bildungsstandort Österreich im internationalen Vergleich weiter zurückwerfen.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> vgl. Österreichischer Verband der Immobilientreuhänder 2012: S. 2

<sup>90</sup> vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder 2012: S. 26

<sup>91</sup> vgl. Superiorenkonzferenz der männlichen Ordensgemeinschaften Österreichs und Vereinigung der Frauenorden Österreichs 2012: S. 6

Da die Umsatzsteuer in Zukunft zum Kostenfaktor wird verteuern sich unweigerlich Bauvorhaben. Das wird die Bautätigkeit bremsen und negative Auswirkungen auf die Baukonjunktur und damit verbunden auf die Beschäftigung auslösen.

Besonders kritisiert wurde auch, dass für das Bundesbudget keine Spar- oder Konsolidierungseffekte erzielt werden, da den Mehreinnahmen des Bundes Mehrausgaben der Länder und Gemeinden gegenüberstehen. Es handelt sich dabei also lediglich um finanzielle Verschiebungen unter den Finanzausgleichspartnern.<sup>92</sup>

## **6.4. Weitere Kriterien**

In dieser letzten Gruppe werden Kriterien beschrieben, die beim Analysieren der Texte durch mehrfache Nennungen bzw. auf Grund ihrer Bedeutsamkeit aufgefallen sind. Inhaltlich passen sie nicht zu den allgemeinen Kriterien und sie sind auch nicht den speziellen Kriterien der Umsatz- bzw. Immobilienertragsteuer zuzuordnen.

Es handelt sich bei diesen Kriterien zuerst um die Pflicht sich eines Parteienvertreters zu bedienen. Dann werden die unterschiedlichsten verfassungsrechtlichen Bedenken aufgezählt, wie beispielsweise das Verbot des Werbungskostenabzugs oder der nicht mögliche Verlustausgleich bzw. Verlustvortrag. Den Abschluss bildet jene Gruppe, die meint es wäre überhaupt ein Besteuerungstatbestand ausgelassen worden. Hier handelt es sich um eine fehlende Besteuerung von Vermögen in Form von Erbschafts-, Schenkungs- und Vermögensteuer.

### **6.4.1. Kosten durch den RA-Notar-Zwang für die Abgabepflichtigen**

Grundsätzlich unterliegen Veräußerungsgeschäfte der Grunderwerbsteuer. Nimmt ein Parteienvertreter, dies kann nur ein Notar oder Rechtsanwalt sein, die Selbstberechnung der GrESt vor, ist er nunmehr auch verpflichtet die Immobilienertragsteuer zu berechnen und abzuführen. Die Berechnung der GrESt muss nicht zwingend vom Parteienvertreter vorgenommen werden jedoch ist die Vorlage der Abgabenerklärung für Zwecke der GrESt zwingend durch den Parteienvertreter einzureichen.

---

<sup>92</sup> vgl. Amt der Burgenländischen Landesregierung 2012: S. 3

Laut BMF soll dies verwaltungsökonomischen Interessen sowie der Verfahrensbeschleunigung dienen.<sup>93</sup>

Wird im Zusammenhang mit der Selbstberechnung der GrEST auch die Immobilienertragsteuer selbst berechnet und entrichtet hat die ImmoEST grundsätzlich auch Abgeltungswirkung. Ansonsten gilt die Entrichtung als Vorauszahlung und wird im Rahmen der Einkommensteuererklärung veranlagt. Der Steuersatz von 25% bleibt erhalten.

Wird die Selbstberechnung nicht durch den Parteienvertreter vorgenommen hat dieser jedoch die Pflicht eine Mitteilung über Finanz Online einzureichen. Diese Mitteilung hat die Parteien des Veräußerungsgeschäftes mit ihrer jeweiligen Steuer-Nummer zu enthalten, sowie auch die Höhe der besonderen Vorauszahlung. Um die Einrichtung eines elektronischen Meldeverfahrens zu ermöglichen, gilt diese Erhebungssystematik für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2012.<sup>94</sup>

Nachdem die GrEST unter die Verkehrsteuern fällt, ist die Selbstberechnung der GrEST beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel einzureichen, während für die Mitteilung der Selbstberechnung der ImmoEST als Einkommensteuer das Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen zuständig ist. Damit sind diese beiden Erklärungen zwei unterschiedlichen Finanzämtern vorzulegen.<sup>95</sup>

Die Kosten, die für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer anfallen, sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als Werbungskosten absetzbar.

Vermehrt findet sich in den Antworten Kritik zur zwingenden Beteiligung eines Rechtsanwaltes oder Notars für die Einbringung von Abgabenerklärungen. Oft werden die Sachverhalte so umfangreich sein, dass eine steuerliche Beratung erforderlich ist, die jedoch durch den Rechtsanwalt bzw. Notar in einer Vielzahl von Fällen nicht erbracht werden kann. Andererseits können die Sachverhalte so einfach vorliegen, dass die Vertragsparteien selbst in der Lage sind die anfallenden Steuern zu berechnen.

---

<sup>93</sup> vgl. BMF 2012a: S. 26

<sup>94</sup> vgl. BMF 2012a: S. 15

<sup>95</sup> vgl. Urtz 2012b: S. 186 f.

Auch die Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte spricht sich gegen den Zwang aus, sich eines Rechtsanwalts oder Notars bedienen zu müssen. *„Wenn ein Arbeitnehmer selbst versiert genug ist, sich einen Kaufvertrag und einen Grundbuchsantrag herunterladen zu können, ist das nicht einzusehen. Für Fälle der Nichtvertretung sollte deshalb auch eine Selbsterklärung der Immobilienertragsteuer zulässig sein.“*<sup>96</sup>

Hingegen kritisiert der Österreichische Rechtsanwaltskammertag, dass die Berechnung und Abführung der Immobilienertragsteuer durch die Parteienvertreter einer Übertragung ureigenster staatlicher Aufgaben, wie Steuerberechnung und Eintreibung auf die Parteien und deren Vertreter gleich kommt. Dadurch würde ein hoher zusätzlicher Kostenfaktor für die Parteien entstehen, nicht zuletzt auch durch den hohen Ermittlungs- und Beratungsaufwand.<sup>97</sup>

Es wird auch die Ansicht vertreten, dass die komplizierte Berechnung der ImmoEST zu einem Rückgang der Selbstberechnung für die GrEST führen könnte, wodurch ein erhöhter Verwaltungsaufwand auf die Finanzämter zukommen würde. Um diesen Arbeitsaufwand zu bewältigen, müssten wohl die Personalressourcen dieser Behörden aufgestockt werden. Dadurch würde sich die Abwicklung von Grundstücks-transaktionen wieder verzögern, was ja gerade durch die neuen Rahmenbedingungen vermieden werden sollte.

Jedenfalls wird die Meinung vertreten, dass sich Erwerbsvorgänge durch den Zwang Abgabenerklärungen nur mehr über Parteienvertreter einzubringen erheblich verteuern werden.

---

<sup>96</sup> Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte 2012: S. 4

<sup>97</sup> vgl. Österreichischer Rechtsanwaltskammertag 2012: S. 2

### 6.4.2. Vertrauensgrundsatz und Verfassung

Unter diesem Thema wurden vielfach Äußerungen getroffen, dass es aus Sicht des verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutzes bedenklich sei, zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes nicht mehr steuerverfangene Grundstücke rückwirkend wieder in die Steuerpflicht zurückzuholen.<sup>98</sup>

Weitere verfassungsrechtliche Bedenken wurden bezüglich des Verbotes des Abzugs von Werbungskosten geäußert. Hier sind primär jene Positionen gemeint, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf stehen, wie z. B. Maklerprovisionen, Kosten für Bewertungsgutachten aber auch Finanzierungskosten. Nach Urtz dürfte diese Regelung aber verfassungskonform sein, da die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bei Einkünften, die dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen, nicht mit Einkünften vergleichbar sind, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% endbesteuert sind. Oder man sieht überhaupt den besonderen Steuersatz als Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung beim Werbungskostenabzug.<sup>99</sup>

Die nächsten verfassungsrechtlichen Bedenken betreffen die Einschränkung des Verlustausgleichs bzw. das Verbot des Verlustvortrages im Privatvermögen. Hier liegt die Beschränkung einerseits in zeitlicher und andererseits in sachlicher Natur. Zeitlich sind Verluste nur innerhalb desselben Jahres ausgleichsfähig und sachlich sind Verluste aus Grundstücksveräußerungen nur mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen.

Diesen Sachverhalt betreffend, wurde dann jedenfalls im AbgÄG 2012 eine Vorsichtsmaßnahme getroffen und es können nach Verrechnung sämtlicher Verluste mit sämtlichen Gewinnen aus Grundstückstransaktionen innerhalb eines Jahres die verbleibenden Verluste zu 50% mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden.<sup>100</sup>

---

<sup>98</sup> vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder 2012: S. 2 f.

<sup>99</sup> vgl. Urtz 2012c: S. 225

<sup>100</sup> vgl. § 30 Abs. 7 EStG 1988

### **6.4.3. Vermögen besteuern**

Dieses Merkmal zeigt in erster Linie, dass die Stellungnahmen durchaus von unterschiedlichen Gruppen abgegeben wurden. Die Interessen und die Schwerpunkte in einer erwünschten Besteuerung sind unterschiedlich ausgeprägt. So empfinden die einen Vertreter, dass zu viel an Steuern angedacht sind, und wiederum für andere Gruppen ist es zu wenig.

Die einstimmige Meinung der Stellungnahmen die Kommentare zu diesem Merkmal abgegeben haben ist, dass eine Besteuerung von Vermögen fehlt und auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer wieder eingeführt werden sollte. In diesen Antworten fand sich auch der Wunsch nach gerechterer Verteilung von Vermögen. Diese Forderung wurde in den Stellungnahmen die zu diesem Kriterium eine Aussage getroffen haben mit einem übergeordneten Stellenwert versehen. Insgesamt ist dieses Thema nicht so oft vorgekommen, Auswirkungen auf den Immobilienmarkt wären jedenfalls anzunehmen.

Hierbei ist anzumerken, dass Immobilien durch die Grundsteuer bereits einer Vermögensbesteuerung unterliegen und damit die einzige Art von Vermögen sind, die bereits von einer laufenden Substanzbesteuerung betroffen sind.

## **6.5. Überblick über die Einschätzung der vier Gruppen**

Das Ergebnis jeder einzelnen Gruppe wird über alle bewerteten Kriterien aufgezeigt und dem Gesamtergebnis gegenübergestellt. Die Tabellen zeigen wie viel Prozent innerhalb der untersuchten Gruppe eine Aussage für ein bestimmtes Merkmal getroffen haben. Im Vergleich zum Gesamtergebnis kann die Positionierung der jeweiligen Gruppe und auch der Stellenwert einzelner Kriterien abgelesen werden. Im Anhang finden sich detailliertere Auswertungstabellen aus denen die Antworten jedes einzelnen Teilnehmers ersichtlich sind.

### 6.5.1. Gruppe I - Bundesbehörden

Erwartungsgemäß waren die Aussagen in den Stellungnahmen dieser Gruppe eher zurückhaltend. Im Wesentlichen zielten die Anmerkungen auf die textliche Auslegung ab. Dass hier Verbesserungen erforderlich sind vertraten immerhin 55,6% in dieser Gruppe, im Gegensatz dazu waren insgesamt nur 13,5% dieser Meinung. Das Detailergebnis dieser Gruppe ist aus nachfolgender Tabelle ersichtlich.

Kriterium	Antworten Gruppe I	Gruppe I in %	Antworten Gruppe I bis IV	Gruppe I bis IV in %
kein Kommentar	3	33,3	7	13,5
kurze Frist	1	11,1	21	40,4
zu viel Besteuerung	1	11,1	30	57,7
zu wenig Besteuerung	1	11,1	5	9,6
textliche Auslegung	5	55,6	7	13,5
Kritik an ImmoESt	1	11,1	28	53,8
Körp. d. 2. Art	0	0,0	21	40,4
Befreiungstatbestände	0	0,0	13	25,0
Ungleichbehandlung	0	0,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe	1	11,1	13	25,0
Stille Reserven	0	0,0	5	9,6
Immobilienverknappung/steigende Kaufpreise	0	0,0	8	15,4
Kritik an USt	0	0,0	28	53,8
"ausschließlich" streichen	0	0,0	12	23,1
Diskriminierung von Mietern	0	0,0	10	19,2
Option für GSBG-Begünstigte	0	0,0	12	23,1
Berichtigungszeitraum	0	0,0	13	25,0
Mieten steigen u. Bauen wird teurer	0	0,0	22	42,3
Kosten steigen durch RA-Notar-Pflicht	2	22,2	12	23,1
Verfassung u. Vertrauensgrundsatz	1	11,1	17	32,7
Vermögen besteuern	0	0,0	3	5,8

Tabelle 3: Auswertung Gruppe I

### **6.5.2. Gruppe II - Landesbehörden**

Diese Gruppe setzt sich aus sieben Landesregierungen, einer Gemeinde aus Salzburg, sowie dem Österreichischen Städtebund und dem Österreichischen Gemeindebund zusammen. Da die Länder von den neuen gesetzlichen Bestimmungen sehr betroffen sind, waren auch konkrete Aussagen in den Stellungnahmen dementsprechend häufig zu finden. Einstimmig, nämlich zu 100% sagen die Vertreter in dieser Gruppe, dass dieses Maßnahmenpaket zu viel an Besteuerung beinhaltet. Besonders häufig, nämlich zu 90% wird der Wunsch geäußert, Gebietskörperschaften sowie auch Körperschaften der 2. Art steuerlich besser zu stellen. Auch die Ungleichbehandlung gegenüber dem Bund wurde als äußerst ungerecht empfunden. Immerhin 40% der in dieser Gruppe Vertretenen befürchten eine Verknappung des Immobilienbestandes und ein Steigen der Kaufpreise durch die Einhebung der Immobilienertragsteuer.

Ebenso heftig war die Unzufriedenheit im Bereich der Umsatzsteuer. 90% übten grundsätzlich Kritik an den neuen Regelungen die USt betreffend. Erfolgreich waren die Anregungen betreffend der GSBG-Begünstigten. So wurde das Gesetz dahingehend geändert, dass für diese die Option zur Steuerpflicht ausgeübt werden kann, wenn sie nach bestimmten gesetzlichen Bestimmungen zum Bezug einer Beihilfe für die nicht absetzbare Vorsteuer berechtigt sind.

Dass durch die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer die Mieten steigen glauben 90% in dieser Gruppe, genauso wie, dass durch diese Regelung das Bauen teurer wird, da die Umsatzsteuer dadurch zum Kostenfaktor wird. Sehr häufig wurde auch angesprochen, dass diese Maßnahme dem Gesamtbudget nichts bringt, weil den Einnahmen des Bundes die Ausgaben der Länder gegenüberstehen.

Die Hälfte in dieser Gruppe ist unzufrieden, dass sie sich in Zukunft verpflichtend eines Rechtsanwalts bzw. Notars bedienen müssen um die GrESt und die ImmoESt berechnen zu lassen bzw. zumindest die Anzeige beim Finanzamt nur durch die Parteienvertreter vorgelegt werden kann. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Aussagen, die von den Landesbehörden in den Stellungnahmen gemacht wurden.

Kriterium	Antwort Gruppe II	Gruppe II in %	Antworten Gruppe I bis IV	Gruppe I bis IV in %
kein Kommentar	0	0,0	7	13,5
kurze Frist	8	80,0	21	40,4
zu viel Besteuerung	10	100,0	30	57,7
zu wenig Besteuerung	0	0,0	5	9,6
textliche Auslegung	0	0,0	7	13,5
Kritik an ImmoESt	8	80,0	28	53,8
Körp. d. 2. Art	9	90,0	21	40,4
Befreiungstatbestände	0	0,0	13	25,0
Ungleichbehandlung	8	80,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe	6	60,0	13	25,0
Stille Reserven	0	0,0	5	9,6
Immobilienverknappung/steigende Kaufpreise	4	40,0	8	15,4
Kritik an USt	9	90,0	28	53,8
"ausschließlich" streichen	3	30,0	12	23,1
Diskriminierung von Mietern	3	30,0	10	19,2
Option für GSBG-Begünstigte	8	80,0	12	23,1
Berichtigungszeitraum	2	20,0	13	25,0
Mieten steigen u. Bauen wird teurer	9	90,0	22	42,3
Kosten steigen durch RA-Notar-Pflicht	5	50,0	12	23,1
Verfassung u. Vertrauensgrundsatz	1	10,0	17	32,7
Vermögen besteuern	0	0,0	3	5,8

Tabelle 4: Auswertung Gruppe II

### 6.5.3. Gruppe III - Interessensvertretungen

In dieser Gruppe sind die Berufsvertretungen zu finden, so wie auch die Arbeitnehmervertreter. Von der Zusammensetzung dieser größten Gruppe kann durchaus gesagt werden, dass es sich um die unterschiedlichste Gruppe handelt. Die Beteiligung in den Stellungnahmen war sehr intensiv. Beanstandet wurde die kurze Frist, die für die Begutachtung eines so umfangreichen Entwurfes zur Verfügung gestanden ist. Daneben wurde stark kritisiert, dass das Paket zu viele Steuermaßnahmen enthält.

Im Bereich der Immobilienertragsteuer lag die Kritik v. a. im Bereich der Befreiungstatbestände. Dabei ging es beispielsweise bei der Hauptwohnsitzbefreiung um eine Ausweitung innerhalb des Familienverbandes, bei Nutzung durch Familienmitglieder ohne Erzielung von Einkünften. Auch die verwendungsschädliche Nutzung bei der Herstellerbefreiung wurde negativ angemerkt. Begrüßt wurde die neue, er-

weiterte Hauptwohnsitzbefreiung, die auch in der Zukunft eine große Rolle spielen wird.

Ebenso wurden im Bereich der Umsatzsteuer mehrere Beanstandungen aufgelistet. Das Wort „ausschließlich“ fand sich in besonders vielen Stellungnahmen als Kritikpunkt und dies ist ein weiterer Punkt, der in der endgültigen Fassung des Gesetzes dann auch abgeschwächt wurde.

Dass die Option zur Steuerpflicht nur mehr gewählt werden kann, wenn der Leistungsempfänger, also der Mieter das Gebäude ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, ist auf sehr großen Widerstand gestoßen. Ein Großteil dieser Gruppe sieht das als Ungleichbehandlung von unecht steuerbefreiten Mietern gegenüber steuerpflichtigen Mietern. Auch dass der Nachweis und damit die Verantwortung dem Vermieter aufgebürdet wurde, konnte von dieser Gruppe nicht als positiv gewertet werden.

Die Verlängerung des Berichtigungszeitraumes auf 20 Jahre mit der Folge die Unterlagen nun 22 Jahre aufzuheben wurde häufig negativ angemerkt. Vertreter dieser Gruppe erläutern, dass durch diesen verlängerten Berichtigungszeitraum ohnedies die für die Errichtung geltend gemachte Vorsteuer durch die Umsatzsteuer der Miete die nun über 20 Jahre abzuführen ist, kompensiert, wenn nicht sogar überkompensiert wird. Deshalb könnte die Option zur Steuerpflicht so beibehalten werden wie sie bisher im Gesetz verankert war.<sup>101</sup> Es wurde auch immer wieder aufgezeigt, wie kompliziert die Überwachung, Abgrenzung und Abrechnung der einzelnen Mieter sich in Zukunft unter diesen neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen gestalten würde.

Dass auf den Steuerpflichtigen höhere Kosten in der Abwicklung von Verkaufstransaktionen zukommen, nicht zuletzt auch durch die Verpflichtung sich eines Rechtsanwaltes bzw. Notars zu bedienen, wurde angemerkt. Zusätzlich wird steuerliche Beratung erforderlich sein und selbst die Parteienvertreter sprechen von deutlich höheren Kosten für die Abgabepflichtigen aufgrund erhöhten Beratungs- und Verwaltungsaufwandes.

---

<sup>101</sup> vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder 2012: S. 22

Mehr als die Hälfte in dieser Gruppe gibt verfassungsrechtliche Bedenken zum Ausdruck. Diese betreffen v. a. das sehr eingeschränkte Werbungskostenabzugsverbot, das dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht. Die Rückführung in die Steuerpflicht von Grundvermögen, das zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes hätte steuerfrei veräußert werden können ist ein weiterer Kritikpunkt. Und letztendlich wurde der sehr eingeschränkte Verlustausgleich und keine Möglichkeit im Rahmen des Privatvermögens einen Verlust ins nächste Jahr vorzutragen, beanstandet. Bezüglich des Verlustausgleiches wurde im AbgÄG dann eine Möglichkeit geschaffen zumindest 50% des verbleibenden Verlustes mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verrechnen.

Knapp über 10% sind in dieser Gruppe aber auch der Meinung, dass eigentlich zu wenig besteuert wurde. Sie verlangen ganz konkret eine Besteuerung des Vermögens, sowie die Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Wie viele zu den Kriterien in der Gruppe III eine Aussage getroffen haben, ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen.

Kriterium	Antworten Gruppe III	Gruppe III in %	Antworten Gruppe I bis IV	Gruppe I bis IV in %
kein Kommentar	4	21,1	7	13,5
kurze Frist	8	42,1	21	40,4
zu viel Besteuerung	11	57,9	30	57,7
zu wenig Besteuerung	2	10,5	5	9,6
textliche Auslegung	2	10,5	7	13,5
Kritik an ImmoEST	12	63,2	28	53,8
Körp. d. 2. Art	4	21,1	21	40,4
Befreiungstatbestände	10	52,6	13	25,0
Ungleichbehandlung	0	0,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe	5	26,3	13	25,0
Stille Reserven	3	15,8	5	9,6
Immobilienverknappung/steigende Kaufpreise	1	5,3	8	15,4
Kritik an USt	10	52,6	28	53,8
"ausschließlich" streichen	6	31,6	12	23,1
Diskriminierung von Mietern	5	26,3	10	19,2
Option für GSBG-Begünstigte	2	10,5	12	23,1
Berichtigungszeitraum	7	36,8	13	25,0
Mieten steigen u. Bauen wird teurer	7	36,8	22	42,3
Kosten steigen durch RA-Notar-Pflicht	5	26,3	12	23,1
Verfassung u. Vertrauensgrundsatz	10	52,6	17	32,7
Vermögen besteuern	2	10,5	3	5,8

Tabelle 5: Auswertung Gruppe III

#### **6.5.4. Gruppe IV - Gemeinnützige Vereinigungen, Kirchengemeinschaften und Universitäten**

Die Gruppe IV ist sehr stark von dem neuen Maßnahmenpaket betroffen. Das bestätigt sich auch in den Antworten der Stellungnahmen. Grundsätzlich spricht diese Gruppe von zu viel an neuen Steuertatbeständen und führt dies für die betroffenen Merkmale wie folgt aus.

Die Hälfte kritisiert die Immobilienertragsteuer. Konkreter Angriffspunkt ist die Steuerpflicht von Grundstücksveräußerungen durch Körperschaften der 2. Art. Ihre Tätigkeit liegt in der Ausführung von gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken. Es ist nicht verständlich, dass durch die Besteuerung nun die finanziellen Mittel für diesen Zweck gekürzt werden. Umso mehr weil es wichtige, aber sensible Bereiche wie Bildung und Gesundheit betrifft.

Im Bereich der Befreiungstatbestände werden Ausweitungen gefordert. Zusätzlich wünscht sich diese Gruppe, dass die Möglichkeit der Übertragung von stillen Reserven geschaffen wird.

Über 20% befürchten durch diese Maßnahmen ein Steigen der Kaufpreise, sowie eine mögliche Immobilienverknappung.

Noch größer, nämlich 64,3%, ist die Kritik im Umsatzsteuerbereich. Kritisiert werden der längere Berichtszeitraum, die Regelungen der Option zur Steuerpflicht und in etwas abgeschwächter Form finden sich Anmerkungen zur Diskriminierung von bestimmten Mietern. Leicht über dem Durchschnitt der Gesamtauswertung halten die Vertreter dieser Gruppe ein Steigen der Mieten für möglich bzw. merken an, dass das Bauen sich um den Kostenfaktor der Umsatzsteuer verteuert.

Auch verfassungsrechtliche Bedenken liegen mit 35,7% über dem Durchschnitt der Gesamtauswertung.

Auf der folgenden Seite sind die Antworten der Gruppe IV in Tabellenform abgebildet.

Kriterium	Antwort Gruppe IV	Gruppe IV in %	Antworten Gruppe I bis IV	Gruppe I bis IV in %
kein Kommentar	0	0,0	7	13,5
kurze Frist	4	28,6	21	40,4
zu viel Besteuerung	8	57,1	30	57,7
zu wenig Besteuerung	2	14,3	5	9,6
textliche Auslegung	0	0,0	7	13,5
Kritik an ImmoESt	7	50,0	28	53,8
Körp. d. 2. Art	8	57,1	21	40,4
Befreiungstatbestände	3	21,4	13	25,0
Ungleichbehandlung	0	0,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe	1	7,1	13	25,0
Stille Reserven	2	14,3	5	9,6
Immobilienverknappung/steigende Kaufpreise	3	21,4	8	15,4
Kritik an USt	9	64,3	28	53,8
"ausschließlich" streichen	3	21,4	12	23,1
Diskriminierung von Mietern	2	14,3	10	19,2
Option für GSBG-Begünstigte	2	14,3	12	23,1
Berichtigungszeitraum	4	28,6	13	25,0
Mieten steigen u. Bauen wird teurer	6	42,9	22	42,3
Kosten steigen durch RA-Notar-Pflicht	0	0,0	12	23,1
Verfassung u. Vertrauensgrundsatz	5	35,7	17	32,7
Vermögen besteuern	1	7,1	3	5,8

Tabelle 6: Auswertung Gruppe IV

## 6.6. Zusammenfassung und Auswirkungen auf den Immobilienmarkt

Nach eingehendem Studium dieser Stellungnahmen kann das Ergebnis wie folgt zusammengefasst werden.

Die Antworten in diesen Stellungnahmen müssen unter der Rahmenbedingung gesehen werden, dass lediglich fünf Werktage zur Beantwortung zur Verfügung gestanden sind. Unter diesem Aspekt wurden vielfach nur zu jenen Punkten Stellung genommen, die für die Betroffenen von entsprechender Wichtigkeit waren. Darauf könnte hindeuten, dass in der Gruppe IV beispielsweise keine Aussage zur RA-Notar-Pflicht gemacht wurde.

Auswirkungen auf den Immobilienmarkt sind durch die gesetzlichen Änderungen in den Bereichen Umsatzsteuer und Immobilienertragsteuer zu erwarten. Das Ergebnis der Inhaltsanalyse zeigt dabei folgendes Bild.

15,4% der untersuchten Stellungnahmen sind der Meinung, dass die Maßnahmen durch das 1. StabG 2012 zu einem Steigen der Kaufpreise führen wird bzw., dass dies zu einer Immobilienverknappung führen wird. Wenn der Verkäufer die zu entrichtende Immobilienertragsteuer auf den Käufer überwälzen möchte, dann würden die Kaufpreise zumindest um den Steueranteil steigen. Zu einer Immobilienverknappung können hohe Ertragsteuern führen, wenn Immobilien behalten werden und u. U. sogar leer stehen. Auch ein Rückgang von Bauprojekten, sei es, weil diese zu teuer werden oder weil eine Vermietung weniger attraktiv scheint, kann zu einer Verknappung des Immobilienbestandes führen und in der Folge zu einem Steigen der Kaufpreise.

An eine Diskriminierung von bestimmten Mietergruppen durch die Einschränkungen in der Option zur Umsatzsteuer glauben 19,2% aller Teilnehmer. Grundsätzlich ist der Immobilienmarkt ein freier Markt. Mietverträge kommen durch Angebot und Nachfrage zustande, wobei das Mietrechtsgesetz zu beachten ist. Ist ein Vermieter in der glücklichen Lage, dass er sich seinen Mieter aussuchen kann, wird er nach Möglichkeit danach trachten gewerbliche Objekte an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer zu vermieten.

Im Durchschnitt glauben 42,3%, dass Bauen teurer wird und auch, dass die Mieten steigen. Diese Meinung kommt durch die Tatsache zustande, dass die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor wird. Jeder Vermieter wird versuchen, diesen finanziellen Nachteil auf den Mieter abzuwälzen. Die Mietkaufmodelle werden sich in Zukunft um den verbleibenden Umsatzsteueranteil, der innerhalb des verlängerten Berichtszeitraumes zu korrigieren ist, verteuern.

## 7. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Ausgangslage dieser Maßnahmen liegt in der Sanierung des Staatshaushalts, verstärkt durch die Finanz- und Wirtschaftskrise. Das 1. StabG 2012 wurde in der Folge dann auch sehr kurzfristig umgesetzt und trat größtenteils am 1.4.2012 in Kraft. Der Immobilienbereich hat dadurch zahlreiche Änderungen erfahren.

In diesem abschließenden Teil wird nun die Forschungsfrage beantwortet.

### **Welche Auswirkungen sind durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 auf den Immobilienmarkt zu erwarten?**

In der durchgeführten Inhaltsanalyse wurden 52 Stellungnahmen untersucht, die zum Begutachtungsentwurf am 17. Februar 2012 vom Bundesministerium für Finanzen an über 100 Adressaten versendet wurde. Zu Beginn sollen jedoch allgemeine Feststellungen, die Einfluss auf die Aussagekraft dieser Untersuchung nehmen, angeführt werden.

Es ist anzumerken, dass die untersuchte Gruppe I, bestehend aus den Bundesbehörden praktisch keine Aussagen zu den marktbeeinflussenden Faktoren angeführt hat. In der Gesamtauswertung ist die Gruppe I mit neun Teilnehmern, das entspricht mehr als 17% der Gesamtbefragten, vertreten. Würde man diese Gruppe ausklammern, würde sich das Ergebnis etwas anders darstellen.

Allerdings wäre mehr Zeit zur Abgabe der Stellungnahme zur Verfügung gestanden, wären wahrscheinlich mehr Stellungnahmen eingelangt und hätte das eventuell auch zu einem etwas anderen Ergebnis geführt.

Außerdem wurden diese Stellungnahmen auf Grund des Entwurfes zum 1. StabG 2012 abgegeben, im Gesetz selbst wurden daraufhin noch Kleinigkeiten adaptiert.

Anhand der zur Verfügung gestandenen Unterlagen sowie ausführlicher Analyse dieser Texte können folgende Auswirkungen auf den Immobilienmarkt aufgezeigt werden.

#### - **Steigen der Kaufpreise**

Die Gesamtauswertung ergibt, dass 15,4% ein Steigen der Kaufpreise durch diese neuen Maßnahmen sieht. Die Gruppe der Landesbehörden erreicht in diesem Kriterium mit 40% den höchsten Wert, während die Interessensvertreter mit lediglich 5,3% nicht unbedingt von einem Steigen der Kaufpreise durch die Einführung der Immobilienertragsteuer ausgehen.

Die Besteuerung ist bei Altvermögen mit 3,5% des Veräußerungserlöses als human zu betrachten und bei Neuvermögen ist die Besteuerung mit 25% des Veräußerungsgewinnes mit Abgeltungswirkung mit der Steuer auf Substanzgewinne bei Kapitalerträgen vergleichbar.

Die Kaufpreise von Immobilien sind in den letzten Jahren kontinuierlich und stark angestiegen. Die Preise bilden sich am Markt und kommen durch Angebot und Nachfrage zustande. In den letzten Jahren, im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise hat sich die Nachfrage nach Immobilien erhöht. In der Sorge um eine Entwertung des Geldes wurde verstärkt Geldvermögen in Immobilienvermögen übertragen.

Es ist davon auszugehen, dass die Kaufpreise weiter steigen, jedoch ist durch die Analyse nicht zu bestätigen, ob und in welchem Ausmaß dieser Anstieg auf die Einführung der Immobilienertragsteuer zurückzuführen ist.

#### - **Diskriminierung von Mietern**

Von allen untersuchten Stellungnahmen sind 19,2% davon überzeugt, dass durch die neue Gesetzeslage manche gewerbliche Mieter nachteilig behandelt werden. Es ist sogar davon die Rede, dass mit manchen Mietern in Zukunft keine Mietverträge abgeschlossen werden. Die für die Analyse repräsentativen Gruppen sehen diese Problematik noch verschärft, so glauben 30% der Landesvertretungen und 26,3% der Interessensvertreter an eine Diskriminierung von bestimmten Mietergruppen. Berücksichtigt man allein den verwaltungstechnischen Aufwand, der damit verbunden ist, neben dem finanziellen Nachteil den man versuchen wird auszugleichen, ist davon auszugehen, dass Benachteiligungen in Zukunft nicht ausgeschlossen werden können. Es bleibt zu hoffen, dass in absehbarer Zukunft praktikable und mög-

lichst einfache Lösungen bezüglich der Handhabung von solchen Mietverhältnissen gefunden werden.

Auf Grund des gültigen Gesetzes ist davon auszugehen, dass unecht steuerbefreite Unternehmer in Zukunft gegenüber steuerabzugsberechtigenden Mietern nachteilig behandelt werden.

- **Mieten steigen und Bauen wird teurer**

Unter diesem Punkt sind in erster Linie die gewerblichen Mieten an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer zu verstehen. 42,3% aller Stellungnahmen sagen das aus. Nachdem die Vermieter diesen finanziellen Nachteil überwälzen wollen, werden die Mieten im Rahmen der Zulässigkeit des Mietrechtsgesetzes um den Kostenfaktor Umsatzsteuer steigen. Damit sind die Kosten für den erhöhten Verwaltungsaufwand noch nicht abgedeckt.

Ein Steigen der gewerblichen Mieten an unecht umsatzsteuerbefreite Mieter ist zumindest um den Kostenfaktor der Umsatzsteuer anzunehmen.

Dasselbe gilt für Bauprojekte, bei denen in Zukunft die Vorsteuer nicht mehr abzugsfähig ist. Hier erhöhen sich die Baukosten um den Betrag der Umsatzsteuer. Inwieweit Bauprojekte dann aus Kostengründen nicht ausgeführt bzw. zumindest in die Zukunft verschoben werden, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden. Dies hätte jedenfalls in der Folge Auswirkungen auf die Baukonjunktur, die Beschäftigung und nicht zuletzt auch auf daraus resultierende fehlende Steuereinnahmen.

Die Antwort auf die letzte Frage bleibt jedenfalls abzuwarten:

Kann das für den Immobilienbereich bis 2016 prognostizierte Abgabenaufkommen anhand dieser gesetzlichen Maßnahmen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 erzielt werden?

## KURZFASSUNG

Diese Arbeit setzt sich mit der neuen Immobilienbesteuerung nach dem 1. StabG 2012 auseinander. Das Inkrafttreten dieser umfangreichen Bestimmungen wurde recht kurzfristig auf den 1.4.2012 gelegt. Einzelne Regelungen traten etwas später in Kraft.

Es wurde versucht, die umfassenden und teilweise recht komplizierten Regelungen auf möglichst einfache Weise darzustellen, um einen guten Gesamtüberblick über das Maßnahmenpaket zu geben. Spezialfälle wurden nicht behandelt, diese hätten den ohnedies schon umfangreichen Rahmen dieser Arbeit gesprengt.

Die Maßnahmen betreffen hauptsächlich den Einkommensteuer- und den Umsatzsteuerbereich. So wurde die Spekulationsfrist gänzlich abgeschafft und Grundstücke, die vor dem 1.4.2012 hätten steuerfrei verkauft werden können, wurden in die Steuerpflicht zurückgeholt. Die schon lange Zeit diskutierte Umwidmungssteuer wurde gesetzlich verankert. Erstmals wurden auch Religionsgemeinschaften, Länder und Gemeinden von dieser Steuerpflicht erfasst.

Besonders im Bereich der Umsatzsteuer wurden einschneidende Regelungen gesetzlich verankert. So wurde die Option zur Steuerpflicht bei gewerblichen Mietobjekten erheblich eingeschränkt und der Berichtigungszeitraum für Vorsteuerkorrekturen erhöhte sich von 10 auf 20 Jahre. Auch hier blieben die Länder und Gemeinden nicht verschont.

Zur Durchführung einer Inhaltsanalyse dienten mehrere 100 Seiten Stellungnahmen, die zum Entwurf des 1. StabG 2012 abgegeben wurden. Anhand dieser Stellungnahmen sind die Auswirkungen auf den Immobilienmarkt erforscht worden. Mittels festgelegter Kriterien, die auf ihre Häufigkeit in den abgegebenen Kommentaren untersucht wurden, gelang eine Einschätzung, inwieweit durch diese gesetzlichen Änderungen Kaufpreise steigen werden, mit höheren Mieten zu rechnen sein wird oder ob es gar zu einer Ungleichbehandlung bestimmter Mietergruppen führen könnte.

# LITERATURVERZEICHNIS

## Bücher

Bortz, Jürgen; Döring, Nicola (2006): Forschungsmethoden und Evaluation für Human- und Sozialwissenschaftler. 4. Aufl., Springer, Heidelberg.

Herzog, Oliver (2012): Handbuch Einkommensteuer. Linde, Wien.

## Beiträge aus Sammelwerken

Fuhrmann, Karin; Lang, Gunther (2012): Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen. In: Bovenkamp et al.: Immobilienbesteuerung Neu. Manz, Wien, S. 11 – 39.

Koutny, Niklas (2012) Die Neuerungen bei der Umsatzsteuer. In: Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012. Lexis Nexis, Wien, S. 223 – 240.

Kühmayer, Leopold, Lang, Gunther (2012): Neuerungen im Umsatzsteuergesetz. In: Bovenkamp et al.: Immobilienbesteuerung Neu. Manz, Wien, S. 49 – 83.

Steckenbauer, Anne-Marie; Urtz, Christoph (2012): Ausnahmen vom Tatbestand der privaten Grundstückveräußerung. In: Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012. Lexis Nexis, Wien, S. 33 – 66.

Steckenbauer, Anne-Marie (2012): Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs. 3 EStG. In: Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012. Lexis Nexis, Wien, S. 67 – 85.

Sulz, Gottfried, Oberkleiner, Christian (2012): Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG. In: Bovenkamp et al.: Immobilienbesteuerung Neu. Manz, Wien, S. 103 – 105.

Urtz, Christoph (2012a) Grundstücke im Betriebsvermögen. In: Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012. Lexis Nexis, Wien, S. 101 – 115.

Urtz, Christoph (2012b) Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer. In: Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012. Lexis Nexis, Wien, S. 173 – 207.

Urtz, Christoph (2012c) Diverse verfassungsrechtliche Einzelprobleme. In: Urtz, Christoph (Hrsg.): Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012. Lexis Nexis, Wien, S. 251 – 257.

Wagner, Georg (2012) Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien durch natürliche Personen. In: Haunold, Peter (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 2. Aufl., Linde, Wien, S. 15 – 68.

### **Unveröffentlichte Skripten – TU Wien – Continuing Education Center**

Gruber, Stefan (2012): Immobiliensteuerrecht. Skriptum Postgradualer Universitätslehrgang Immobilienmanagement & Bewertung an der TU Wien

### **Rechtsquellen**

Einkommensteuergesetz 1988 i. d. F. nach dem 1. StabG 2012

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004570>, abgefragt am 24.1.2013

Körperschaftsteuergesetz 1988 i. d. F. nach dem 1. StabG 2012

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004569>, abgefragt am 24.1.2013

Umsatzsteuergesetz 1994 i. d. F. nach dem 1. StabG 2012

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873>, abgefragt am 24.1.2013

## Internetquellen

Amt der Burgenländischen Landesregierung (2012): 52/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_52/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_52/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Amt der Niederösterreichischen Landesregierung (2012): 44/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_44/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_44/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Amt der Vorarlberger Landesregierung (2012): 10/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_10/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_10/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Amt der Wiener Landesregierung (2012): 19/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_19/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_19/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte (2012). 20/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_20/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_20/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Bundeskanzleramt (2008): Begutachtungsverfahren; Festsetzung angemessener Begutachtungsfristen

[http://www.bka.gv.at/site/cob\\_30088/3513/default.aspx](http://www.bka.gv.at/site/cob_30088/3513/default.aspx) - abgefragt am 6.2.2013

BMF (2012a): StabG 2102 MRV Vorblatt und Erläuterungen, ErläutRV 1680 BlgNR XXIV, GP zum 1. StabG 2012

[https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/1Stabilittsgesetz2012/1StabG\\_2012\\_MRV\\_VorblErl.pdf](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/1Stabilittsgesetz2012/1StabG_2012_MRV_VorblErl.pdf) - abgefragt am 6.4.2012

BMF (2012b): BMF Sämtliche Dokumente zum 1. StabG 2012

[https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/1Stabilittsgesetz2012/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/1Stabilittsgesetz2012/_start.htm) - abgefragt am 6.4.2012

BMF (2012c): Fachinformationen BMF zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012

[http://bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Informationen/Informationbetreffe\\_12979/Rechtslagevordem1St\\_12980/\\_start.htm](http://bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Informationen/Informationbetreffe_12979/Rechtslagevordem1St_12980/_start.htm) - abgefragt am 6.4.2012

BMF (2012d): Info des BMF, GZ BMF-010203/0402-VI/6/2012 vom 3.9.2012

<https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010203%2F0402-VI%2F6%2F2012%22&gueltig=20120903&segid=%2261162.1.1+31.08.2012+14%3A22%3A34%3A94%22> - abgefragt am 28.1.2013

BMF (2012e): Informationen zu den umsatzsteuerlichen Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012

[https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums\\_12970/FAQAnwendungsflede\\_13296/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Informationen/Informationzudenums_12970/FAQAnwendungsflede_13296/_start.htm) - abgefragt am 29.1.2013

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2012): 27/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_27/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_27/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

o. A. (2012): Der Standard online. Regierung verordnet Österreich ein 26,5 Milliarden-Sparpaket. <http://derstandard.at/1328507500124/Massnahmenbuendel-Regierung-verordnet-Oesterreich-ein-265-Milliarden-Sparpaket> - abgefragt am

23.12.2012

Österreichische Ärztekammer (2012) 18/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf

[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_18/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_18/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Österreichischer Rechtsanwaltskammertag (2012): 22/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf  
[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_22/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_22/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Österreichischer Verband der Immobilitentreuhänder (2012): 49/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf  
[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_49/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_49/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Österreichischer Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen (2012): 17/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf  
[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_17/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_17/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Parlament (2012): Begutachtungsentwurf mit allen Anlagen sowie allen Stellungnahmen  
[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Siemens, Ansgar (2008): Finanzkrise 2008, Eskalationsstufe 1: Der Schwarze Montag, 21. Januar. [http://www.focus.de/finanzen/boerse/finanzkrise/tid-12957/finanzkrise-2008-eskalationsstufe-1-der-schwarze-montag-21-januar\\_aid\\_357717.html](http://www.focus.de/finanzen/boerse/finanzkrise/tid-12957/finanzkrise-2008-eskalationsstufe-1-der-schwarze-montag-21-januar_aid_357717.html) - abgefragt am 23.12.2012

Stingl-Top Audit (2012): § 6 Abs 2 UStG „NEU“ – und Vermieterwechsel  
[http://www.stingl-topaudit.at/uploads/media/\\_6\\_Abs\\_2\\_UStG\\_neu\\_-\\_und\\_Vermieterwechsel.pdf](http://www.stingl-topaudit.at/uploads/media/_6_Abs_2_UStG_neu_-_und_Vermieterwechsel.pdf) - abgefragt am 11.3.2013

Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften Österreichs und Vereinigung der Frauenorden Österreichs (2012): 38/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf  
[http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_38/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_38/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

Universität Innsbruck (2012): 3/SN-354/ME XXIV. GP Stellungnahme zu Entwurf [http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME\\_00354\\_03/index.shtml](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00354_03/index.shtml) - abgefragt am 21.12.2012

### **Vorträge**

Stingl, Walter (2012a): Sparpaket. Fachgruppe Wien der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, Wirtschaftskammer Wien, Vortragsunterlagen – besucht am: 25.4.2012

Stingl, Walter (2012b): Immobilien & Steuern für Notare, Rechtsanwälte, Banken sowie Haus & Wohnungseigentümer. ARS Akademie für Recht, Steuern & Wirtschaft, Wien, Seminarunterlagen – besucht am: 16.11.2012

Urtz, Christoph (2013): Immobiliensteuer – Gestaltungsfragen und erste Erfahrungen. Anwaltsakademie, Wien, Seminarunterlagen – besucht am: 28.1.2013

## TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Abgabenaufkommen.....	5
Tabelle 2: Unterschiede Hauptwohnsitzbefreiung .....	27
Tabelle 3: Auswertung Gruppe I.....	56
Tabelle 4: Auswertung Gruppe II.....	58
Tabelle 5: Auswertung Gruppe III.....	60
Tabelle 6: Auswertung Gruppe IV.....	62

alle Tabellen, soweit in der Arbeit nicht anders angegeben, eigene Darstellung

# ANHANG

## 1. Aufstellung der Teilnehmer der Inhaltsanalyse

### **Gruppe I – Bundesbehörden**

Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst

Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten

Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft

Bundesministerium für Gesundheit

Unabhängiger Finanzsenat

Rechnungshof

Bundeskanzleramt

Finanzmarktaufsicht

Bundesministerium für Justiz

### **Gruppe II – Landesbehörden**

Amt der Landesregierung Vorarlberg

Amt der Landesregierung Wien

Amt der Landesregierung Tirol

Amt der Landesregierung Steiermark

Amt der Landesregierung Niederösterreich

Stadtgemeinde Oberndorf

Österreichischer Städtebund

Österreichischer Gemeindebund

Amt der Landesregierung Salzburg

Amt der Landesregierung Burgenland

### **Gruppe III – Interessensvertretungen**

Verkehrsclub Österreich  
Österreichischer Seniorenrat (Bundesaltenrat Österreichs)  
Landwirtschaftskammer Österreich  
Industriellenvereinigung  
Österreichische Apothekerkammer  
Österreichische Ärztekammer  
Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte  
Österreichischer Rechtsanwaltskammertag  
Österreichischer Gewerkschaftsbund  
Kammer der Wirtschaftstreuhänder  
Wirtschaftskammer Österreich  
International Tax Service  
Österreichische Notariatskammer  
Land & Forst Betriebe Österreich  
Österreichs Energie  
Österreichischer Gewerbeverein  
Österreichischer Verband der Immobilientreuhänder  
Österreichischer Haus- und Grundbesitzerbund

### **Gruppe IV – Gemeinnützige Vereinigungen, Kirchen, Universitäten**

Universität Innsbruck  
Wirtschaftsuniversität Wien  
Österreichische Universitätenkonferenz  
Österreichisches Rotes Kreuz  
Österreichische Bischofskonferenz  
Hauptverband der Österreichischen Sozialversicherungsträger  
Österreichischer Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen  
Bundesjugendvertretung  
Evangelische Kirche in Österreich  
Caritas Österreich  
Österreichischer Mieter-, Siedler- und Wohnungseigentümerbund  
Lebenshilfe Österreich  
Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften Österreichs und der  
Vereinigung der Frauenorden Österreichs  
Umweltdachverband

## 2. Ausführliche Tabellen der Auswertung:

### 2.1. Gruppe I – Bundesbehörden

Gruppe I Bundesbehörden	BKA-Verfassungsdienst	BM f. europ. u. int. Ang.	BM f. Land-u. Forstwirtschaft	BM f. Gesundheit	UFS	Rechnungshof	BKA	FMA	BM f. Justiz	Gesamt-Gruppe I	in %	Gesamtauswertung Gruppe I bis IV	Gesamtauswertung in %
	Kriterium												
kein Kommentar		1					1	1		3	33,3	7	13,5
kurze Frist						1				1	11,1	21	40,4
zu viel Besteuerung			1							1	11,1	30	57,7
zu wenig Besteuerung						1				1	11,1	5	9,6
textliche Auslegung	1	1		1	1				1	5	55,6	7	13,5
Kritik an ImmoESt			1							1	11,1	28	53,8
Körp. d. 2. Art										0	0,0	21	40,4
Befreiungstatbestände										0	0,0	13	25,0
Ungleichbehandlung										0	0,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe			1							1	11,1	13	25,0
Stille Reserven										0	0,0	5	9,6
Verknappung/Kaufpreise										0	0,0	8	15,4
Kritik an USt										0	0,0	28	53,8
"ausschließlich"										0	0,0	12	23,1
Diskriminierung										0	0,0	10	19,2
GSBG-Begünstigte										0	0,0	12	23,1
Berichtigungszeitraum										0	0,0	13	25,0
Mieten steigen Bauen teurer										0	0,0	22	42,3
Kosten steigen RA-Notar			1			1				2	22,2	12	23,1
Verfassung	1									1	11,1	17	32,7
Vermögen besteuern										0	0,0	3	5,8

## 2.2. Gruppe II - Landesbehörden

Gruppe II Landesbehörden	LR Vorarlberg	LR Wien	LR Tirol	LR Steiermark	LR Niederösterreich	Gemeinde Oberndorf	Öst. Städtebund	Öst. Gemeindebund	LR Salzburg	LR Burgenland	Gesamt Gruppe II	in %	Gesamtauswertung Gruppe I bis IV	Gesamtauswertung in %
	Kriterium													
kein Kommentar											0	0,0	7	13,5
kurze Frist	1	1	1		1		1	1	1	1	8	80,0	21	40,4
zu viel Besteuerung	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	100,0	30	57,7
zu wenig Besteuerung											0	0,0	5	9,6
textliche Auslegung											0	0,0	7	13,5
Kritik an ImmoEST	1	1	1	1	1		1	1		1	8	80,0	28	53,8
Körp. d. 2. Art	1	1	1	1	1	1	1	1		1	9	90,0	21	40,4
Befreiungstatabbestände											0	0,0	13	25,0
Ungleichbehandlung	1	1	1	1		1	1	1	1		8	80,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe	1	1	1				1	1	1		6	60,0	13	25,0
Stille Reserven											0	0,0	5	9,6
Verknappung/Kaufpreise		1	1			1	1				4	40,0	8	15,4
Kritik an USt	1	1	1	1	1	1	1	1		1	9	90,0	28	53,8
"ausschließlich"				1			1	1			3	30,0	12	23,1
Diskriminierung	1	1				1					3	30,0	10	19,2
GSBG-Begünstigte	1	1	1	1	1		1	1		1	8	80,0	12	23,1
Berichtigungszeitraum						1		1			2	20,0	13	25,0
Mieten steigen Bauen teurer	1	1	1	1	1	1	1	1		1	9	90,0	22	42,3
Kosten steigen RA-Notar	1				1	1		1	1		5	50,0	12	23,1
Verfassung								1			1	10,0	17	32,7
Vermögen besteuern											0	0,0	3	5,8

### 2.3. Gruppe III – Interessensvertretungen

Gruppe III Interessensvertretungen	VCÖ	Öst. Landarb.kammertag	Öst. Seniorenrat	Landwirtschaftskammer	Industriellenvereinigung	Öst. Apothekerkammer	Öst. Ärztekammer	Arbeiterkammer	Öst. RA-Kammer	ÖGB	Kammer der WT	WKO	Int. Tax Service	Öst. Notariatskammer	Land & Forstbetriebe	Öst. Energie	Öst. Gewerbeverein	ÖVI	Öst. Haus-u.Grundbesitz	Gesamt Gruppe III	in %	Gesamtauswertung Gruppe I bis IV	Gesamtauswertung in %
	Kriterium																						
kein Kommentar	1	1	1										1							4	21,1	7	13,5
kurze Frist				1			1	1	1	1	1					1	1			8	42,1	21	40,4
zu viel Besteuerung				1	1		1		1		1	1		1	1	1	1	1		11	57,9	30	57,7
zu wenig Besteuerung								1		1										2	10,5	5	9,6
textliche Auslegung											1			1						2	10,5	7	13,5
Kritik an ImmoESt				1	1		1		1		1	1		1	1	1	1	1	1	12	63,2	28	53,8
Körp. d. 2. Art						1	1				1							1		4	21,1	21	40,4
Befreiungstatbestände				1	1		1				1	1		1	1	1		1	1	10	52,6	13	25,0
Ungleichbehandlung																				0	0,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe				1							1	1			1			1		5	26,3	13	25,0
Stille Reserven											1				1				1	3	15,8	5	9,6
Verknappung/Kaufpreise												1								1	5,3	8	15,4
Kritik an USt					1	1	1		1		1	1		1	1		1	1		10	52,6	28	53,8
"ausschließlich"					1	1					1	1			1			1		6	31,6	12	23,1
Diskriminierung						1	1				1	1						1		5	26,3	10	19,2
GSBG-Begünstigte											1	1								2	10,5	12	23,1
Berichtigungszeitraum					1		1				1	1			1			1	1	7	36,8	13	25,0
Mieten steigen Bauen teurer						1	1		1		1	1					1	1		7	36,8	22	42,3
Kosten steigen RA-Notar				1				1	1			1		1						5	26,3	12	23,1
Verfassung				1	1		1		1		1	1			1		1	1	1	10	52,6	17	32,7
Vermögen besteuern							1		1											2	10,5	3	5,8

## 2.4. Gruppe IV – Gemeinnützige Vereinigungen, Kirchengemeinschaften, Universitäten

Gruppe IV Gemeinnützige Vereinigungen Kirchengemeinschaften Universitäten	Universität Innsbruck	WU Wien	Öst. Universitätskonferenz	Öst. Rotes Kreuz	Öst. Bischofskonferenz	Hauptverband der SV	Gemeinn. Bauvereinig.	Bundesjugendvertretung	Evangelische Kirche	Caritas	Öst. Mieter-, Siedlerverein	Lebenshilfe	Superiorekonferenz	Umweltdachverband	Gesamt Gruppe IV	in %	Gesamtauswertung Gruppe I bis IV	Gesamtauswertung in %
	Kriterium																	
kein Kommentar															0	0,0	7	13,5
kurze Frist					1			1		1		1			4	28,6	21	40,4
zu viel Besteuerung				1	1		1		1	1	1	1	1		8	57,1	30	57,7
zu wenig Besteuerung								1						1	2	14,3	5	9,6
textliche Auslegung															0	0,0	7	13,5
Kritik an ImmoEst				1	1		1		1	1		1	1		7	50,0	28	53,8
Körp. d. 2. Art				1	1		1		1	1	1	1	1		8	57,1	21	40,4
Befreiungstatbestände					1		1						1		3	21,4	13	25,0
Ungleichbehandlung															0	0,0	8	15,4
Umwidmungsabgabe														1	1	7,1	13	25,0
Stille Reserven					1				1						2	14,3	5	9,6
Verknappung/ Kaufpreise	1						1			1					3	21,4	8	15,4
Kritik an USt	1	1	1		1	1	1		1		1		1		9	64,3	28	53,8
"ausschließlich"	1				1								1		3	21,4	12	23,1
Diskriminierung									1				1		2	14,3	10	19,2
GSBG-Begünstigte					1	1									2	14,3	12	23,1
Berichtigungszeitraum		1	1				1				1				4	28,6	13	25,0
Mieten steigen Bauen teurer		1	1				1		1		1		1		6	42,9	22	42,3
Kosten steigen RA-Notar															0	0,0	12	23,1
Verfassung	1	1	1						1		1				5	35,7	17	32,7
Vermögen besteuern								1							1	7,1	3	5,8