MSc Programm
Immobilienmanagement & Bewertung

Steuerliche Rahmenbedingungen für einen privaten Immobilieninvestor mit Wohnsitz in Österreich - Eine Auswahl an möglichen steueroptimierten Konstruktionen für den Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens

Masterthese zur Erlangung des akademischen Grades
“Master of Science”

eingereicht bei
Prof. Ing. Mag. Stefan Gruber

Fabian Kubelka

01428758

Wien, 01.04.2020

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Eidesstattliche Erklärung

Ich, **FABIAN KUBELKA**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Masterthese, "STEUERLICHE RAHMENBEDINGUNGEN FÜR EINEN PRIVATEN IMMOBILIENINVESTOR MIT WOHNSITZ IN ÖSTERREICH - EINE AUSWAHL AN MÖGLICHEN STEUEROPTIMIERTEN KONSTRUKTIONEN FÜR DEN AUF- UND AUSBAU EINES IMMOBILIENVERMÖGENS", 86 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 das Thema dieser Arbeit oder Teile davon bisher weder im In- noch Ausland zur Begutachtung in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 01.04.2020

_____
Unterschrift

Kurzfassung

Aufgrund der niedrigen Zinsen und der steuerlichen Engpässe ist es schwierig eine sinnvolle Investitionsmöglichkeit zu finden. Immobilien stellen eine gelungene Alternative zu den üblichen Instrumenten dar. Nichtsdestotrotz stellen sich dem privaten Immobilieninvestor verschiedene Fragen, wie er sein Vermögen zielführend und steuerlich optimal einsetzen kann. Neben der detaillierten Betrachtung der Immobilienertragsteuer findet auch die Grunderwerbssteuer sowie die steuerliche Betrachtung der Vermietung von Immobilien Eingang in dieser Arbeit. Die Immobilienertragsteuer ist historisch gewachsen und konnte einerseits eine Angleichung der betrieblichen und privaten Veräußerung, andererseits eine Besteuerung unabhängig von der Behaltedauer und Gewinnermittlungsarten bewirken. Durch die Wahl der richtigen Rechtsform und die Wahl der richtigen Finanzierung können steuerliche Vorteile im Bereich Kauf, Vermietung und Verkauf genutzt werden. Neben der unterschiedlichen Besteuerung von Alt- und Neuvermögen gibt es noch weitere Ausprägungen, auf die Hauptaugenmerk gelegt werden muss. Grundsätzlich gilt für Privatpersonen die Grunderwerbssteuer in Höhe von 3,5% und die Immobilienertragsteuer in Höhe von 30%. Die Einkünfte aus Vermietung werden nach dem jeweiligen Einkommensteuertarif besteuert. Bei Kapitalgesellschaften ergibt sich ein ähnliches Bild jedoch fällt statt der Immobilienertragsteuer beim Verkauf von Immobilien die Körperschaftsteuer in Höhe von 25% an. Davon abgesehen gibt es natürlich verschiedene Besonderheiten, die sich auf die Steuersätze auswirken. Der Einzelfall muss natürlich immer individuell betrachtet werden. Auch bei der Übergabe an die nächste Generation kann man durch den Einsatz verschiedener Konstruktionen Wege schaffen, um die Grund-, Einkommen- und Immobilienertragsteuer zu optimieren.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.
TU Bibliothek Your knowledge hub WIEN

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung ... 1
1.1 Zielsetzung ... 1
1.2 Methodik ... 1
1.3 Gliederung ... 2

2 Theoretische Grundlagen ... 3
2.1 Rechtsentwicklung und Geschichte der Immobilienertragssteuer ... 3
2.1.1 Spekulationsfristen ... 3
2.1.2 Das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 ... 4
2.1.3 Steuerreform 2015/2016 ... 6
2.2 Die Immobilienbesteuerung heute ... 7
2.2.1 Begriffsdefinitionen ... 7
2.2.2 Befreiungen von der Immobilienertragsteuer ... 11
2.2.3 Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ... 16
2.2.4 Besteuerung Alt- und Neuvermögen ... 16

3 Die Immobilienertragssteuer im Betriebsvermögen und im Privatvermögen ... 19
3.1 Immobilienveräußerung im Privatvermögen ... 19
3.1.1 Veräußerungseinkunftsermittlung im privaten Bereich ... 20
3.1.2 Selbstberechnung/Steuererhebung ... 20
3.1.3 Veranlagungsoption ... 23
3.2 Immobilienveräußerung im Betriebsvermögen ... 24
3.2.1 Rechtsformen ... 25
3.2.2 Gewinnermittlungsarten ... 26
3.2.3 Befreiungstatbestände im betrieblichen Bereich ... 26
3.2.4 Veräußerungsgewinnermittlung im betrieblichen Bereich ... 27
3.2.5 Selbstberechnung ... 29
3.2.6 Veranlagung ... 30
3.2.7 Entnahmen von Grundstücken ... 31
3.2.8 Einlagen von Grundstücken ... 32
3.2.9 Betriebsaufgaben ... 34

4 Der Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens als privater Immobilieninvestor ... 36
4.1 Der private Immobilieninvestor ... 36
4.2 Die Wahl der geeigneten Rechtsform ... 38
4.3 Finanzierung ... 40
4.4 Steuerliche Optimierungen beim Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens ... 43
4.4.1 Steuerliche Betrachtung des Kaufs einer Immobilie ... 44
4.4.2 Steuerliche Betrachtung der Vermietung ... 49
4.4.3 Steuerliche Betrachtung des Verkaufs ... 53

5 Die Übergabe des Vermögens an die nächste Generation ... 60
5.1 Erbschaft ... 60
5.2 Schenkung ... 63

6 Praxisbeispiele ... 66

7 Handlungsleitfaden ... 71

8 Diskussion und Reflexion der Ergebnisse ... 73

Literaturverzeichnis ... 75

Abkürzungsverzeichnis ... 82

Tabellenverzeichnis und Abbildungsverzeichnis ... 82

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

1 Einleitung

Die Immobilienpreise boomen – An- und Verkäufe von Grundstücken und Immobilien stellen heutzutage eine Investitionsmethode dar, bei der es um hohe Renditen geht. Aufgrund des niedrigen Leitzinses der EZB eine gelungene Alternative. (Vgl. Effenberger 2017: 2; 167) Natürlich möchte hier der Staat nicht leer ausgehen und veranschlagt hohe Steuern auf Immobilienkäufe, Vermietungen und Immobilienverkäufe. (Vgl. §28 EStG; 30 ff. EStG; § 1 GrEStG)

Um als Investor und Kaufmann in der Immobilienwirtschaft erfolgreich zu sein bedarf es an Know-how, Ausbildung und vor allem Erfahrung. Auf jedem Gebiet hat der Unternehmer Grundkenntnisse zu haben und muss diese laufend erweitern.

Das Steuerrecht hat sich in den letzten Jahren und Jahrzehnten immer wieder verändert und obwohl jedem erfolgreichen Investor bewusst ist, wie wichtig es ist in dieser Sparte kundig zu sein, scheuen sich die Meisten sich mit diesem Thema auseinanderzusetzen. Sie verlassen sich voll und ganz auf ihren Steuerberater, ohne dabei zu beachten, dass die Haftung letztendlich beim Unternehmer selbst liegt.

1.1 Zielsetzung

Ziel der Arbeit ist es die steuerlichen Rahmenbedingungen rund um die Veräußerung von Grundstücken aufzuzeigen. In weiterer Folge wird ebenso auf die Besteuerung des Kaufs und der Vermietung und Verpachtung näher eingegangen. Weiters werden diese Erkenntnisse genutzt, um darzustellen wie ein privater Investor ein Immobilienvermögen steueroptimal auf- und ausbauen kann. Ein Exkurs führt in Folge zur Übergabe des Vermögens an die nächste Generation

1.2 Methodik

Die zu Grunde liegende Arbeit wurde aus einer umfassenden Recherche der Literatur, Fachzeitschriften, Gesetzestexten und Kommentaren erstellt. Da die Veräußerung von Immobilienvermögen historisch einige Änderungen erfahren hat wurden diese detailliert erläutert und in die wissenschaftliche Arbeit eingearbeitet.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Die aktuellen gesetzlichen Regelungen bilden den Grundstein der Arbeit und wurden durch eine juristische Auslegung, insbesondere durch Wortinterpretation und teilweise Legaldefinitionen ausgelegt.

Aufgrund der detaillierten steuerlichen Betrachtung der aktuellen Vorschriften ist es möglich wirtschaftlichen Entscheidungen teilweise anzupassen und zu optimieren.

1.3 Gliederung

Kapitel 2 der Arbeit behandelt die theoretischen Grundlagen. Insbesondere wird auf die Geschichte der Immobilienertragsteuer eingegangen. Weiters wird die derzeitige gesetzliche Regelung im Detail analysiert, d.h. die Begriffe werden definiert, die Befreiungstatbestände werden erläutert und die Anwendung des Steuersatzes der Immobilienertragsteuer an sich wird erläutert.

Kapitel 3 behandelt in Folge die Anwendung der Immobilienertragsteuer im Privat und Betriebsvermögen und veranschaulicht die Gewinnermittlung und Besonderheiten.

Kapitel 4 soll Aufschluss darüber geben, mit welchen Gesellschaftsformen ein Immobilienvermögen eines privaten Investors steueroptimal auf- und ausgebaut werden kann. Die im Kapitel 2 und 3 gewonnenen Erkenntnisse zur Immobilienertragsteuer werden in diesem Kapital explizit verknüpft. Zugleich finden weitere steuerliche Betrachtungen zum Kauf und zur Vermietung von Grundstücken Eingang in diesem Teilstück der Arbeit.

Kapitel 5 widmet sich der Übergabe eines Immobilienvermögens an die nächste Generation. Insbesondere wird hier auch auf eine steueroptimale Behandlung abgestellt.

Kapitel 6 spiegelt den Kontext der Kapitel 3, 4 und 5 anhand von Praxisbeispielen wider.

In Kapitel 7 wird ein Handlungsleitfaden für gewerbliche Grundstückshändler definiert und auf die Steuervorteile hingewiesen.

Kapitel 8 reflektiert die gewonnenen Erkenntnisse und fasst die Ergebnisse der Arbeit zusammen.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.
TU Bibliothek Your knowledge hub WIEN

2 Theoretische Grundlagen

Das folgende Kapitel behandelt im Wesentlichen die Geschichte der Immobilienertragssteuer und die heutige Anwendung sowie die Befreiungen. Weiters wird detailliert auf die Anwendung der Immobilienertragsteuer im Betriebs- und Privatvermögen eingegangen.

2.1 Rechtsentwicklung und Geschichte der Immobilienertragssteuer

Die Immobilienertragsteuer ist eine besondere Steuer, die in Österreich auf Gewinne erhoben wird, welche durch einen Immobilien bzw. Grundstücksverkauf lukriert wurden. Im Laufe der Jahre gab es zwei Novellierungen, einerseits durch das Stabilitätsgesetz 2012 und andererseits durch das Abgabenänderungsgesetz, die etliche Änderungen mit sich brachten. (Wagner 2016: 3)

2.1.1 Spekulationsfristen

Bis zum 31.3.2012 galt in Österreich die sogenannte Spekulationsfrist für die Immobilienveräußerung im Privatvermögen. Es musste eine Frist von zehn Jahren eingehalten werden, um eine Immobilie steuerfrei verkaufen zu können. Vor Ablauf dieser Zehnjahresfrist galt es die Veräußerungsgewinne von Liegenschaften nach dem einkommensteuerrechtlichen Tarif zu versteuern. (Perthold & Vaishor 2012: 9). Das konnte im schlechtesten Fall bis zu 50% bedeuten. (Fuhrmann & Lang 2015: 16)

Verluste aus Spekulationsgeschäften konnten zudem nur mit Spekulationsgewinnen, die im selben Zeitraum erzielt wurden, ausgeglichen werden. (Perthold & Vaishor 2012: 17)

Bei Grundstücken, bei denen Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG innerhalb von zehn Jahren abgesetzt wurde, war eine Frist von fünfzehn Jahren anzusetzen, um die Steuerfreiheit im Falle einer Veräußerung zu wahren. (EStR 2000: Rz 6626 (Fassung 2011)

Bei Veräußerungen von Immobilien, die dem Betriebsvermögen zuzurechnen waren, musste einerseits auf die Gewinnermittlungsart, andererseits auf die Art der Immobilie, d.h. ob es sich um Grund und Boden oder aber um ein Gebäude handelt, Bedacht

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

genommen werden. Handelte es sich um ein Gebäude, war die Veräußerung, unabhängig von der Dauer und Gewinnermittlungsart, steuerpflichtig. (EStR 2000, Rz 6619a in der Fassung 2011)

Hinsichtlich der Gewinnermittlungsart sind die drei Formen § 4 Abs. 1, Abs. 3 und § 5 Ermittler zu unterscheiden. Bei den Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 wurde der Grund und Boden, solange er sich im Anlagevermögen befand, bei einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist, wie oben erwähnt, steuerpflichtig nach dem progressiven Einkommensteuertarif berücksichtigt. (EStR 2000, Rz 6619a in der Fassung 2011, Wagner 2016: 44 ff.).

Zudem wurden Wertänderungen von Grundstücken bei den § 4 Gewinnermittlungsarten unberücksichtigt gelassen. Bei § 5 Gewinnermittlern wurde die Veräußerung unabhängig von der Behaltedauer steuerwirksam. (Wagner 2016: 44)

2.1.2 Das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012

Das 1. StabG 2012 brachte die erste umfassende gesetzliche Änderung für die Immobilienbesteuerung mit sich. In weiterer Folge wurden durch das AbgÄG 2012 weitere Anpassungen und Überarbeitungen der Bestimmungen vorgenommen. Ziel dieser Änderungen war schlussendlich die Besteuerung aller Grundstücksveräußerungen unabhängig von Behaltedauer, Gewinnermittlungsart und unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt. Schlussendlich ging der Gesetzgeber davon aus eine Steuer, gleich der damaligen Kapitalertragsteuer in Höhe von 25%, auf Veräußerungsgewinne von Immobilien zu erheben. (Vgl. ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP: 2) Gleichermaßen sollte eine Angleichung der Besteuerung von privaten und betrieblichen Vermögen erfolgen. (Zenkl & Kumer 2012: 29)

Seit 2012 galt grundsätzlich eine Steuerpflicht für private sowie betriebliche Immobilienverkäufe in Höhe von 25% Immobilienertragsteuer. Ausnahmen bildeten die Befreiungsgründe und die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Alt- und Neuvermögen. Die Immobilienertragsteuer war unabhängig von der Behaltedauer und Gewinnermittlungsart anzuwenden. Für Altvermögen wurde die Steuerbelastung pauschal mit 3,5% festgesetzt. (Wehinger 2016: 207 f.) Wann von einem Altgrundstück und Neuvermögen ausgegangen wird, wird im nächsten Kapitel genauer definiert.
Das 1. StabG 2012 galt somit der Besteuerung von privaten und betrieblichen Immobilienverkäufen, die bislang steuerfrei waren. Weiters muss immer zwischen Grund

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

und Boden und Gebäude unterschieden werden. Beispielsweise sind Wertänderungen betreffend Grund und Boden, für § 4 Abs. 1- und Abs. 3-Ermittler, nun durchgehend erfasst. Zuvor waren diese von der steuerlichen Erfassung ausgenommen. Dies wurde durch die Streichung von § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG in der alten Fassung bewerkstelligt. (Herzog 2012: 563) § 4 Abs. 3a EStG wurde durch das AbgÄG 2012 teilweise ergänzt und zwar sind nun gem. Z2 Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem. § 6 Z 12, die aus Veräußerungen entstehen, abziehbar. (Mayr 2013: 42 f.)

Vor der Änderung durch das 1. StabG 2012 war eine Ab- und Aufwertung des Grund- und Bodens zum Zeitpunkt des Wechsels steuerneutral auf den Teilwert vorzunehmen. Aufgrund der Änderung des § 4 Abs. 1 EStG alte Fassung letzter Satz, welcher entfallen ist und der Gleichstellung aller Gewinnermittlungsarten, führt nun ein Wechsel der Gewinnermittlungsarten zu keinen steuerlichen Folgen mehr. Im Falle einer Auf- und Abwertung, bedingt durch einen Wechsel auf die § 5 Gewinnermittlung, die bereits vor dem 01. April 2012 durchgeführt wurde, ist diese bei Veräußerung gewinnwirksam anzusetzen. (Herzog 2012a: 563)

Für Veräußerungen des Grund- und Bodens aus dem Anlagevermögen im betrieblichen Bereich, ist ab dem 11. Jahr ein Inflationsabschlag von 2% pro Jahr möglich. Im privaten Bereich steht dieser neben dem Grund und Boden auch Gebäuden zu. Die Voraussetzung für den Abschlag ist, dass der besondere Steuersatz von 25% angewandt wird und, dass keine pauschale Besteuerung zur Anwendung kommt. Der Inflationsabschlag und die pauschale Besteuerung schließen sich gegenseitig aus. (Mayr 2013: 42 f.) Weiters sind, sofern der besondere Steuersatz anzuwenden ist Betriebsausgaben, die mit der Veräußerung in Zusammenhang stehen bei der Berechnung der Einkünfte nicht abzugsfähig. Als Ausnahme sind jedoch die Kosten für die Mitteilung der Selbstberechnung nach § 30c EStG anzuführen. (Bruckner 2012: 177)

Die Berechnung sowie die Erhebung der Immobilienertragsteuer wird grundsätzlich durch den/die Parteienvertreter/in durchgeführt. Dies auf Grundlagen der Angaben des Verkaufenden. Die Immobilienertragsteuer gilt im Rahmen der privaten Grundstücks-veräußerung als abgegolten, daher müssen die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nicht mehr in der Einkommensteuererklärung einbezogen werden. Bei

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

der betrieblichen Veräußerung wurde vom Gesetzgeber keine Abgeltungswirkung vorgesehen. (Kohler 2012, 1375)

Das 1. StabG 2012 brachte eine weitere Änderung mit sich und zwar im § 30a Abs. 4 EStG. Demnach gilt der pauschale Steuersatz von 25% nicht für Einkünfte, „bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 oder des § 19 zu Einkünften führt“. (Wagner 2016: 51) Zudem konnten durch die Änderung der Gesetzeslage Veräußerungsverluste aus Grundstücksverkäufen mit anderen Gewinnen aus Grundstücksverkäufen derselben Periode ausgeglichen werden. (Perthold & Vaishor 2012: 17)

Durch die Umsetzung und Änderungen, welche das 1. StabG 2012 mit sich brachte, wurde die Steuerbemessungsgrundlage wesentlich vergrößert. (Zenkl & Kumer 2012: 29)

2.1.3 Steuerreform 2015/2016

Mit 2016 wurde die ImmoESt für private und betriebliche Erlöse aus Grundstücksveräußerungen von 25% auf 30% erhöht. Die Immobilienertragsteuersätze können jedoch auf Antrag reduziert werden, sofern die laufenden Einkünfte des Antragstellers durchschnittlich mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden. Diese Regelbesteuerungsoption kann natürlich nur angewendet werden, wenn die ImmoESt von 30% greift. Bei Altvermögen gilt ein pauschaler Steuersatz von 4,2%. Der Steuersatz von 30% kommt jedoch für Körperschaften nicht zur Anwendung, da der KöSt Steuersatz geringer ist und zwar bei 25% liegt. (Vgl.: ErlRV 684 BlgNR XXV.GP: 21; Fuhrmann & Wassermann 2017: 355)

Die Steuerreform 2015/2016 brachte eine weitere Änderung mit sich. Beim Verlustausgleich dürfen bei außerbetrieblichen Grundstücksveräußerungen 60% anstelle von den bisherigen 50% der Verluste auf fünfzehn Jahre verteilt mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Alternativ dazu kann der gesamte Betrag im Jahr der Verlustentstehung auf einmal angesetzt werden. Im betrieblichen Bereich der Grundstücksveräußerungen erfolgte ebenfalls eine Erhöhung des Verlustausgleiches auf 60%. (Reinold & Stückler 2015: 408 f.)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Weiters sind Instandhaltungsaufwendungen ab 01. Jänner 2016 auf fünfzehn anstelle von zehn Jahren aufgeteilt abzusetzen. Dies gilt ebenso, wenn man aus dem Wahlrecht der Verteilung der Instandhaltungsaufwendungen Nutzen zieht. (Wahrlich 2016: 287)

Der Inflationsabschlag, welcher für Veräußerungen von Grund und Boden und Gebäude des Privatvermögens und im betrieblichen Bereich für Grund und Boden des Anlagevermögens, bis zum 31.12.2015 geltend gemacht werden konnte, wurde durch die Steuerreform 2015/2016 aufgehoben. (Sadlo 2017: 219)

2.2 Die Immobilienbesteuerung heute

Die Immobilienbesteuerung ist heute im § 30 Einkommensteuergesetz 1988 geregelt. § 30 EStG definiert private Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken. Auf den Verkauf und die Unterschiede zwischen den beiden – privaten und betrieblichen Vermögen wird im folgenden Kapitel näher eingegangen, wobei nicht außer Acht gelassen wird, dass sich der Gesetzeswortlaut per se von Veräußerungsgeschäften von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen distanziert und diese nicht explizit behandelt.

2.2.1 Begriffsdefinitionen

Um den Gesetzestext des § 30 EStG auszulegen, werden im Folgenden die Begriffe des folgenden Wortlautes näher definiert:

„§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte)“

Grund und Boden

Der Grund und Boden umfasst nur diesen nackten Grund und Boden und nicht das darauf stehende Gebäude. Dem entgegen umfasst der Begriff des Grundstückes sehr wohl das damit verbundene Gebäude bzw. die fest verbundene Sache. Wirtschaftsgüter die selbständig bewertet werden können sind nicht unter dem Begriff des Grunds und Bodens zu subsumieren. Ebenso wenig fallen darunter Betriebsanlagen, Brücken, Drainagen, Pumpenanlagen, Wege, Zäune und Wegerechte, und ähnliches. (EStR 2000, Rz 577) Der Grund und Boden muss zu Anschaffungskosten bewertet

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

werden. Hierzu zählen auch Kosten, die unmittelbar mit dem Kauf des Grund- und Bodens in Verbindung stehen, wie zB Prozesskosten über Streitigkeiten der Kaufpreishöhe. Alle anderen Ausgaben, beispielsweise laufende Betriebskosten, Grundsteuer, etc. sind Betriebsausgaben und haben nicht in die Anschaffungskosten einzurechnen. (EStR 2000, Rz 582)

Grundstück

Der Begriff des Grundstückes umfasst gemäß Legaldefinition des § 30 Abs. 1 EStG „Grund und Boden sowie Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen" – sogenannte grundstücksgleiche Rechte. Der Begriff wurde durch die Änderungen durch das 1. StabG 2012 grundsätzlich nicht berührt. Der Begriff des Gebäudes wurde ergänzt bzw. nun ausdrücklich erwähnt, obwohl diese auch in der alten Fassung vom Begriff des Grundstückes erfasst waren. Zum Begriff des Grundstückes zählte der Grund und Boden und die damit fest verbundenen Sachen/Gebäude. (Doralt & Kempf 2002: § 30 Tz 41) Als Grundstück kann demnach der Grund und Boden allein, aber auch die Verbindung Grund und Boden inklusive Gebäude verstanden werden. Der Begriff ist ebenso für die Anwendung des besonderen Steuersatzes gem. § 30a Abs. 1 und für § 4 Abs. 3a von Bedeutung. (Herzog 2012: 563)

Ebenso ist für die Grundstücksbesteuerung der Begriff des Grundstückes auf die Wirtschaftsgüter ausgedehnt, welche in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Im Gegensatz zum Begriff des Grund- und Bodens sind somit Parkplätze, Wegerechte, Brücken und ähnliche Wirtschaftsgüter, unabhängig davon ob es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, welches selbständig bewertet werden kann, bei der Veräußerung des Grundstückes vom Grundstücksbegriff erfasst und werden mit 30% besteuert. Davon ausgeschlossen sind Ernten oder Holz aus land- und forstwirtschaftlichen Zwecken für die ein gesonderter Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist. (EStR 2000 Rz 6621)

Gebäude

Ein Gebäude wiederum ist ein Bauwerk, welches fest mit dem Boden verbunden ist, Menschen sowie Sachen vor Einflüssen von außerhalb schützt und in welches Menschen eintreten können. Gebäude können somit ebenso auf fremden Grund stehen,

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.
TU Bibliothek Your knowledge hub WIEN

dürfen jedoch nicht sofort abtransportierbar sein. Somit ist die Substanz des Gebäudes maßgeblich. Superädifikate sind ebenso als Gebäude anzusehen. (EStR 2000 Rz 3140; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156)

Grundstücksgleiche Rechte

Unter Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sind jene Rechte zu verstehen, die gem. § 298 ABGB als bewegliche Sache definiert werden, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind oder durch das Gesetz zu einer unbeweglichen Sache erklärt werden. Beispiele hierfür wären das Jagdrecht, Grunddienstbarkeiten, Baurechte oder das Wohnungseigentum, nicht jedoch Hypotheken oder persönliche Dienstbarkeiten. (Mayr 2012: 167) Jene Rechte wären ebenfalls als Grundstück im Sinne des § 30 EStG zu behandeln. Nach neueren Ansichten der Finanzverwaltung zählen jedoch aufgrund von einem Mangel des selbständigen Rechts und der engen Verbundenheit mit Grund und Boden, das Jagdrecht und die Grunddienstbarkeiten nicht zu den grundstücksgleichen Rechten im Sinne des § 30 EStG, (Bodis & Hammerl 2013: 357f.)

Einkünfte

Als Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 ist grundsätzlich als Einkunftsbetrag jener Wert anzusetzen, der die Differenz zwischen Anschaffungswert und Veräußerungserlös bildet. (Wagner 2016: 12)

Veräußerungserlös

Der Veräußerungserlös ist jener Wert, welcher als Kaufpreis festgelegt wurde, erhöht um alle weiteren geldwerten Vorteile, die er durch den Verkauf des Grundstücks erlangt. Beispielsweise Ablösen für bereits getätigte Investitionen des Veräußerers. (Bodis & Hammerl 2018: Rz 211; VwGH 28.11.2000, 97/14/0032)

Anschaffungswert

Als Anschaffungswert gilt der Kaufpreis zuzüglich der übernommenen Verbindlichkeiten und sonstiger geldwerter Vorteile sowie zuzüglich der Nebenkosten wie Grunderwerbssteuer, Gerichtskosten, etc. (Bodis & Hammerl 2018: Rz 218) Weiters ist hinzuzufügen, dass die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers relevant werden, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgte. (EStR 2000, Rz 6624) Die Anschaf-

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

fungskosten müssen jeweils für den Grund und Boden und für das Gebäude individuell betrachtet werden, da es sich um selbständige Wirtschaftsgüter handelt. (Bodis & Hammerl 2018: Rz 221) Dies gilt aufgrund der Änderung der Einheitstheorie. Bis zum 01.04.2012 wurden Grund und Boden und das darauf errichtete Gebäude als eine Einheit gesehen. Die Errichtung löste somit keine gesonderte Spekulationsfrist aus. Sie begann mit dem Erwerb des Grundstücks zu laufen. (EStR 2000, Rz 6654; vgl. VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013)

Hinzuzufügen ist, dass der Anschaffungswert um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen erhöht wird, wenn diese nicht bereits in Form der AfA oder eventuell in Form von Teilabsetzungen als Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung, berücksichtigt worden sind. Der Anschaffungswert wird aber vermindert und zwar um Absetzungen für Abnutzungen (AfA), falls diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die steuerfreien Beträge gemäß §28 Abs. 6. Diese Regelung trägt dazu bei, dass die AfA nicht doppelt in Anspruch genommen wird. (Wagner 2016: 12 f.) Seit 2016 dürfen auch die Werbungskosten, d.h. Vertragserrichtungsgebühren und Maklergebühren zum Anschaffungswert bei Ausübung der Regelungsbesteuerungsoption im Bereich der privaten Immobilienveräußerung hinzugerechnet werden, was wiederum den Veräußerungserlös mindert. (Wagner 2016: 14 f.) Die einzelnen Begriffe zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage werden in Folge definiert.

Herstellungskosten

Die Herstellungskosten sind im § 203 Abs. 3 UGB und § 6 Z 2 lit a EStG definiert. Gemäß UGB sind Herstellungskosten, Aufwendungen, die für die Herstellung eines Gegenstandes für die Erweiterung dieses oder für eine wesentliche Verbesserung des Vermögensgegenstandes anfallen. Ebenfalls werden die Gemeinkosten anteilig auf den Zeitraum der Herstellung in die Herstellungskosten eingerechnet. Bei Unterbeschäftigung und überhöhten Gemeinkosten gilt lediglich die Einrechnung der durchschnittlichen Beschäftigungskosten. Wahlweise können auch die Fremdkapitalzinsen für die Finanzierung der Herstellung und Sozialaufwendungen als Herstellungskosten angesetzt werden. Nicht zu den Herstellungskosten zählen Verwaltungs- und Vertriebskosten. (EStR 2000, Rz 2199; § 203 Abs. 3 UGB)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Instandsetzungsaufwendungen

Instandsetzungsaufwendungen sind gemäß §23 Abs. 2 EStG Aufwendungen, die den Nutzwert des Gebäudes erhöhen bzw. die Nutzungsdauer wesentlich verlängern, jedoch keine Anschaffungs- und Herstellungskosten sind. Beispiele hierfür wären Heizungs- und Sanitärinstallationen, Aufzugsanlagen oder der Austausch von Fenstern, Türen, Dach oder Dachstuhl. (EStG, Rz 6469)

Absetzung für Abnutzung

Unter Absetzung für Abnutzung werden Abschreibungsbeträge verstanden, welche sich auf Einkünfte bereits mindernd in der Einkünfteermittlung ausgewirkt haben. Diese Beträge sind vom Anschaffungswert abzuziehen und erhöhen somit die Bemessungsgrundlage der Grundstücksveräußerung. Diese Methode wird gewählt, um die Absetzung nicht doppelt mindernd geltend zu machen. (Bodis & Hammerl 2018: Rz 237)

Die Abschreibungssätze gemäß § 8 Abs. 1 EStG betragen 1,5% ohne Nachweis der Nutzungsdauer für Betriebsgebäude, die zu Wohnzwecken vermietet werden und 2,5% für Gebäude im Betriebsvermögen, ohne die Nutzungsdauer nachweisen zu müssen. (Vgl. § 8 Abs. 1 EStG) Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1,5% von 60% der historischen Anschaffungskosten bei bebauten Mietgrundstücken des Privatvermögens. (Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG)

Steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 6 EStG

Unter den steuerfreien Beträgen gemäß § 28 Abs. 6 EStG sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln für die Anschaffung und Herstellung von Wirtschaftsgütern zu verstehen. Diese mindern ebenso den Anschaffungsbetrag und erhöhen somit den Veräußerungserlös. (Bodis & Hammerl 2018: Rz 238)

2.2.2 Befreiungen von der Immobilienertragsteuer

Bei einer Veräußerung eines Grundstückes fällt für gewöhnlich die Immobilienertragsteuer an. Es gibt jedoch vier Arten von Befreiungen von der Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 2 Z 1-4 EStG. Die Hauptwohnsitzbefreiung, die Herstellerbefreiung, Enteignungen und bestimmte Tauschvorgänge. Daneben werden noch weitere Befreiungstatbestände behandelt.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Hauptwohnsitzbefreiung

Steuerfrei sind gemäß § 30 Abs. 2 Z1 lit a EStG die Veräußerungen von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die als Hauptwohnsitz gedient haben. Die Eigenheime oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, müssen von der Anschaffung bis zur Veräußerung mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt worden sein und dieser Hauptwohnsitz muss aufgegeben werden. (EStR 2000, Rz 6639; Fuhrmann & Lang 2015: 46 ff)
Weiters ist gemäß § 30 Abs. 2 Z1 lit b EStG aber auch der Fall denkbar, dass die Immobilie in den letzten zehn Jahren mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wurde und dieser nun aufgegeben wird. In diesem Fall ist der Veräußerungsgewinn von der Besteuerung ausgenommen. (EStR Rz 6642, VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005; Fuhrmann & Lang 2015: 51 f.)

Die Begründung des Wohnsitzes muss im Falle des § 30 Abs. 2 Z1 lit a EStG innerhalb von einem Jahr, ab der Anschaffung erfolgen, es sei denn die Fertigstellung des Gebäudes tritt erst zu einem späteren Zeitpunkt ein, womit die Toleranzfrist demnach erst nach Fertigstellung zu laufen beginnt. (EStR 2000: Rz 6641; Fuhrmann & Lang 2015: 48)

Maßgeblich für die Hauptwohnsitzbefreiung ist die Aufgabe des Hauptwohnsitzes innerhalb einer Toleranzfrist von einem Jahr im Falle der lit a. Bei lit b wäre eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes höchstens fünf Jahre vor der Veräußerung denkbar, wenn dieser 5 Jahre davor seinen Hauptwohnsitz in der veräußerten Immobilie begründet hat. (EStG 2000: Rz 6643; Fuhrmann & Lang 2015: 49 f.)

Als Eigenheim gilt gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG ein Wohnhaus mit maximal zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtfläche zu Wohnzwecken dienen. Selbiges gilt bei einer Eigentumswohnung iSd Wohnungseigentumsgesetzes; mindestens zwei Drittel der Gesamtfläche müssen Wohnzwecken dienen. Ob zwei oder mehrere Personen an einem Wohnhaus Eigentum begründen, ist irrelevant. Ebenso wäre die Variante denkbar, dass ein Eigenheim, in anderen Worten das Gebäude, auf fremden Grund steht. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist somit nur gültig, wenn nicht mehr als ein Drittel der Wohnung bzw. des Eigenheims für betriebliche Zwecke genutzt oder für fremde Wohnzwecke vermietet werden. (EStR 2000, Rz 6633; VwGH 27.8.1991, 90/14/0240; Fuhrmann & Lang 2015: 47)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Zudem muss der Eigentümer, um den Hauptwohnsitz zu begründen, im Grundbuch eingetragen sein, es sei denn er ist der wirtschaftliche Eigentümer. Das (wirtschaftliche) Eigentum stellt, ausgenommen im Fall der Schenkung oder Erbschaft, ein wesentliches Kriterium für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung dar. Weiters ist im Fall einer Erbschaft davon auszugehen, dass der Erblasser und der Erbe die Liegenschaft für mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz genutzt haben. Gleiches gilt für Schenkungen. (EStR 2000: Rz 6642; Fuhrmann & Lang 2015: 52)
Wenn die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung kommt, gilt sie für die Veräußerung des Gebäudes als auch für die Veräußerung des Grund- und Bodens, welcher mit dem Gebäude in Verbindung steht. Die gesamte Grundstücksfläche darf jedoch nur eine Größe von 1000 m^2 besitzen. Grundflächen darüber hinaus müssen versteuert werden. (EStR 2000: Rz 6634; Fuhrmann & Lang 2015: 47 f.) Grundstücke des betrieblichen Vermögens sind von der Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfasst. (EStR 2000: Rz 6634d)

Herstellerbefreiung

Weiters gilt gemäß §30 Abs. 2 Z2 die Befreiung von der Immobilienertragsteuer für Gebäude, die selbst hergestellt wurden und mit denen über zehn Jahre keine Einkünfte erzielt worden sind, in anderen Worten die nicht vermietet wurde. (EStR 2000: Rz 6645; Rz 6647; Fuhrmann & Lang 2015: 55)

Die Definition des Begriffes selbst hergestellt bedeutet, dass der Steuerpflichtige der Bauherr des Gebäudes sein muss. Er kann das Gebäude selbst errichten oder durch einen Bauunternehmer errichten lassen. Der Hersteller muss in jedem Fall ein gewisses finanzielles oder außerfinanzielles Baurisiko tragen, um etwas selbst herzustellen. (EStR 2000: Rz 6649; Fuhrmann & Lang 2015: 54) Die Haussanierung oder –renovierung zählt nicht zum Begriff eines selbst hergestellten Gebäudes. Lediglich die erste Errichtung oder aber ein vollständiger Abriss und Neuaufbau eines Gebäudes würden als Errichtung eines Gebäudes zählen. (EStR 2000: Rz 6650; Fuhrmann & Lang 2015: 54 f.)

Die Herstellerbefreiung gilt für das hergestellte Gebäude, jedoch nicht für den Grund und Boden, auf den das Gebäude errichtet wurde. Demnach musste der Kaufpreis im tatsächlichen Verhältnis aufgeteilt werden. Seit 2016 ist eine Aufteilung ebenso im Verhältnis 40:60 ohne weitere Nachweise möglich. (EStR 2000: Rz 6654; Fuhrmann & Lang 2015: 56)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Wenn die Hauptwohnsitzbefreiung und die Herstellerbefreiung beide auf den Sachverhalt zutreffen, ist in jedem Fall die Hauptwohnsitzbefreiung vorrangig. (EStR 2000: Rz 6648; Fuhrmann & Lang 2015: 53)

Grundstücksveräußerung in Folge eines behördlichen Eingriffs

Im Falle einer Veräußerung infolge einer Enteignung durch einen behördlichen Eingriff oder einer Veräußerung, um einer Enteignung zu entgehen ist gemäß § 30 Abs. 2 Z3 keine Immobilienertragsteuer zu entrichten. (Herzog 2012: 48)

Ein behördlicher Eingriff liegt laut EStR 2000 vor, wenn die öffentliche Hand das Eigentumsrecht bspw. an einem Grundstück zu ihren Gunsten beeinträchtigt und das ohne Übertragung des Eigentums oder das Eigentum mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt. (EStR 2000: Rz 7371) Allein der Umstand, dass unmittelbar ein behördlicher Eingriff droht, reicht dafür aus eine Veräußerung auf dessen Grundlage zu rechtfertigen. Die Gefahr muss jedenfalls nachweisbar sein. In diesem Fall greift auch die Befreiung. (EStR 2000: Rz 6651; Fuhrmann & Lang 2015: 57)

Des Weiteren gilt ein behördlicher Eingriff als solcher nur dann, wenn dieser gegen den Willen des Eigentümers zu Stande kommt. Im Falle einer Zwangsversteigerung liegt somit kein behördlicher Eingriff vor, da diese vom Eigentümer abgewendet werden hätte können. Die Zwangsversteigerung ist somit als normale Veräußerung klassifiziert. (Steckenbauer 2014: 108) Darüber hinaus gibt es eine Toleranzgrenze; bis zu 20% der Flächen, die über den behördlichen Eingriff hinausgehen, dürfen zusätzlich abgelöst werden. (EStR 2000: Rz 6651)

Die Befreiung gilt, anders als die Wohnsitzbefreiung seit 01.04.2012 auch für Grundstücke aus dem Betriebsvermögen. (EStR 2000: Rz 6651)

Befreiung für Tauschvorgänge

Die vierte Ausnahme von der Besteuerung stellt gem. § 30 Abs. 2 Z4 der Tauschvorgang von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens dar. Weiters ist auch ein „Tauschvorgang im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland“ von der Besteuerung ausgenommen. Das eingetauschte Grundstück ist jedoch im Falle einer künftigen Veräußerung sehr wohl besteuerungsrelevant. (EStR 2000: Rz 6652; Fuhrmann & Lang 2015: 57)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Die Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, in anderen Worten die Baulandumlegung, wird in der Raumordnung geregelt. Es muss jedoch immer ein zusammenhängendes Gebiet davon betroffen sein. Die Baulandumlegung muss bereits behördlich abgeschlossen sein damit die Befreiung greift. Die reine Antragstellung auf Einleitung ist somit nicht vom Tatbestand erfasst. Zudem sind auch jene Tauschvorgänge zur Flurbereinigung nicht erfasst, die nicht behördlich angeordnet wurden, es sei denn die Durchführung des Flurbereinigungsverfahrens wurde mittels Bescheid festgestellt und das Flurbereinigungsübereinkommen wurde von der Agrarbezirksbehörde beurkundet. Weiters wäre die Möglichkeit, in der es keine landesgesetzlichen Vorschriften für den Tauschvorgang gibt, auch ein Umstand, der zu einer Befreiung führt. Letzteres kommt zurzeit in Oberösterreich und Kärnten vor. (EStR 2000: Rz 6652)

Ein Tauschvorgang liegt immer nur dann vor, wenn eine mögliche Ausgleichszahlung nicht die Hälfte des Wertes des Grundstückes übersteigt, welches getauscht wurde. (EStR 2000: Rz 6652)

Weitere Befreiungstatbestände

Neben den Befreiungstatbeständen des § 30 Abs. 2 EStG gibt es noch weitere Ausnahmen, die den Anwendungsbereich der Immobilienertragsteuer einschränken.
Ein Beispiel dafür wären Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse, welche gem. § 3 Abs. 1 Z 33 EStG steuerfrei zu behandeln sind. Maßnahmen im öffentlichen Interessen wären hier beispielsweise die Einräumung einer Stromleitungsdienstbarkeit, Dienstbarkeit für einen Zugang zu einer Fußgängerunterführung etc. Solange das Eigentum am Grund und Boden beim Zahlungsempfänger bleibt, ist die Befreiung wirksam, anderenfalls würde der Veräußerungstatbestand greifen. (EStR 2000: Rz 586, Wagner 2016: 39)

Weiters gibt es Vorgänge, die zwar nicht explizit von der Immobilienertragsteuer befreit sind, jedoch aufgrund ihrer unentgeltlichen Übertragung nicht vom Tatbestand der Veräußerung zu subsumieren sind. Zu diesen gehören Erbschaften/Vermächtnisse und Pflichtteilsanrechnungen sowie Schenkungen ohne Ausgleichszahlung, Grundstücksübertragungen, bei denen nur ein Wohnrecht behalten wird, die Aufteilung des ehelichen Vermögens bei Scheidungen oder aber der Übergang des anteiligen Wohnungseigentums, im Falle eines Todes, auf den überlebenden Partner. (Primik & Pilz 2017: 33)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Im betrieblichen Bereich bestehen zudem Ausnahmen, unter denen die ImmoESt nicht zur Anwendung gelangt. Dazu gehören:

- Die Veräußerung von Grundstücken des Umlaufvermögens,
- Betriebe, deren Schwerpunkt ihrer Tätigkeit in der Überlassung und der Veräußerung von Grundstücken liegt,
- Wenn bereits eine Teilwertabschreibung oder eine Übertragung einer stillen Reserve auf die Immobilie vor dem 1.4.2012 stattgefunden hat,
- oder aber auch bei einer Veräußerung, bei der die Gegenleistung eine Rente darstellt.

(Fuhrmann & Lang 2015: 59 f.)

2.2.3 Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

Falls kein Befreiungstatbestand greift, gilt für die Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gem. § 30a Abs, 1 EStG grundsätzlich der besondere Steuersatz von 30%. Davon abweichend kann auf Grundlage der Regelbesteuerungsoption gem. § 30a Abs. 2 der allgemeine Steuertarif angewendet werden. (Fuhrmann & Lang 2013: Rz 121) Dies ist vor allem empfehlenswert, wenn der Einkommensteuertarif unter 30% liegt. (Vgl. Urtz 2014a: 303)

Für betriebliche Grundstücksveräußerungen gelten bestimmte Regeln für die Veräußerung, Zuschreibung oder die Entnahme, auf die in Kapitel 3.2 näher eingegangen wird.

2.2.4 Besteuerung Alt- und Neuvermögen

Zudem muss klargestellt werden, dass es zwei Arten von Vermögen gibt, die bei der Festsetzung der Immobilienertragsteuer maßgeblich sind.

Einerseits werden die Altvermögen, das sind Grundstücke, die vor dem 01.04.2002 entgeltlich erworben wurden bzw. die am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen sind, mit 4,2% versteuert. Nicht mehr steuerverfangen bedeutet in diesem Kontext, dass die Spekulationsfrist von zehn bzw. fünfzehn Jahren abgelaufen ist. Dieser Steuersatz kommt zustande, da die Anschaffungskosten mit 86% angesetzt wurden und

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

somit der Veräußerungserlös pauschal 14% beträgt. Die 30% (besonderer Steuersatz) von den zuvor errechneten 14% Erlös ergeben einen effektiven Steuersatz von 4,2% auf Altvermögen (bis 2016 waren es 3,5%). (Fuhrmann & Lang 2015: 34)

Beim Altvermögen gilt es jedoch eine Ausnahme nicht außer Acht zu lassen. Wurde die Widmung eines Grundstückes nach dem 31.12.1987 von Grünland in Bauland geändert, werden die Anschaffungskosten lediglich mit 40% angesetzt. Somit steigt der Veräußerungserlös pauschal auf 60% was wiederum, durch die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30%, eine effektive Steuerbelastung von 18% (bis 2016 waren es lediglich 15%) bedeutet. (Fuhrmann & Lang 2015: 42)

Als Neuvermögen hingegen gelten Grundstücke, die ab dem 31.03.2002 erworben wurden. Diese Grundstücke werden folgendermaßen versteuert: Veräußerungspreis abzüglich tatsächlicher Anschaffungskosten, der Kosten für die Mitteilung ans Finanzamt, abzüglich der Kosten für die Selbstberechnung der ImmoESt und abzüglich der Minderbeiträge aus Vorsteuerberichtigungen. Zudem wird im außerbetrieblichen Bereich der Veräußerungsgewinn jedes Jahr um einen Inflationsabschlag von 2% bereinigt, höchstens jedoch 50% (Berechnung erst nach zehn Jahren ab der Anschaffung). Der Inflationsabschlag ist nur bei Veräußerungen vor dem 01.01.2016 zu berücksichtigen. Im betrieblichen Bereich kann der Inflationsabschlag nur für Grund und Boden angesetzt werden und nicht für Gebäude. Wenn jedoch der Veräußerungsgewinn der pauschalen Besteuerung unterliegt ist in keinem Fall ein Inflationsabschlag möglich. Die beiden Methoden schließen sich gegenseitig aus. Für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015 ist kein Inflationsabschlag mehr zu berücksichtigen. (Mayr, 2013: 42)

Von diesem Wert, dem endgültigen Veräußerungsgewinn, wird die Immobilienertragssteuer in Höhe von 30% fällig (bis 2016 waren es 25%). Gemäß § 30a EStG, welcher die Regelbesteuerungsoption thematisiert, kann der Steuersatz reduziert werden, wenn der sonstige durchschnittliche Steuertarif sämtlicher Einkünfte unter 30% liegt. (Vgl. § 30a EStG; Fuhrmann & Lang 2015: 61)

§ 30b EStG legt fest, dass wenn es sich beim Schuldner der Steuer um eine Körperschaft im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes handelt lediglich 25% Körperschaftssteuer anstelle der 30% ImmoEst, die für Privatpersonen und sonstige Betriebe (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, etc.) anfallen, abzuführen sind.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Die Zahlung der Immobilienertragsteuer ist zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats des Zuflusses des Erlöses zu leisten. (Vgl. § 30b EStG; Sulz & Oberkleiner 2015: 169)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

3 Die Immobilienertragssteuer im Betriebsvermögen und im Privatvermögen

Juristische und natürliche Personen werden bekannter Weise unterschiedlich besteuert werden, daher gilt es auch im Rahmen der Immobilienertragssteuer die Unterschiede in der Besteuerung aufzuzeigen. Weitere Unterschiede sind in Bezug auf die Verlustverwertung/-vortrag, Veräußerungsgewinne und die Umgründungsfähigkeit zu berücksichtigen. Insbesondere ist unter anderem auf die verschiedenen Gewinnermittlungsarten abzustellen. (Kumer & Behrendt-Krüglstein 2016: 88)

3.1 Immobilienveräußerung im Privatvermögen

Die Immobilienveräußerung im Privatvermögen wurde im vorherigen Kapitel schon teilweise erläutert. Bei einer Immobilienveräußerung im Privatvermögen kommen die §§30ff zur Anwendung. Zu Beginn muss unterschieden werden, ob es sich hierbei um Altvermögen handelt, d.h. wie vorhin schon erwähnt, ob das Grundstück zum 31.03.2012 noch steuerverfangen war. Falls das nicht der Fall ist oder das Grundstück neu angeschafft wurde, geht man in diesem Zusammenhang von einem Neugrundstück aus. (EStR 2000: Rz 6654)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

3.1.1 Veräußerungseinkunftsermittlung im privaten Bereich

Die Berechnungsmethode wurde schon im Detail erläutert und wird hier nochmals zusammenfassend aufgezeigt:

Altvermögen ohne Umwidmung	Veräußerungserlös - fiktive Anschaffungskosten (86% des Veräußerungserlöses) = Überschuss (14%) *30% besonderer Steuersatz effektive Steuerbelastung 4,2% pauschal vom Veräußerungserlös
Altvermögen mit Umwidmung	Veräußerungserlös - fiktive Anschaffungskosten (40% des Veräußerungserlöses) = Überschuss (60%) *30% besonderer Steuersatz effektive Steuerbelastung 18% pauschal vom Veräußerungserlös
Neuvermögen	Veräußerungserlös - Adaptierte Anschaffungskosten (+Herstellungskosten, +Instandsetzungsaufwendungen + steuerfreie Subventionen gem. §28 Abs. 6 EStG - bisher einkommenssteuerlich geltend gemachte AfA) - Werbungskosten - Inflationsabschlag (ab dem 11. Jahr bis 2016) = Einkünfte zur Versteuerung mit 30% ImmoEst

Tabelle 1: Berechnungsmethode Alt- vs. Neuvermögen (Vgl. Fuhrmann & Lang 2015: 33-59)

Es lässt sich somit feststellen, dass Altvermögen steuerlich bevorzugt behandelt wird.

Falls ein Veräußerungsverlust entsteht, dürfen seit der Steuerreform 2015/2016 gemäß § 30 Abs. 7 EStG 60% der Verluste, auf 15 Jahre verteilt oder gesamt im Jahr der Verlustentstehung, mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen verrechnet werden. (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP: 11)

3.1.2 Selbstberechnung/Steuererhebung

Prinzipiell fußt die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer auf dem Konzept der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer. Der Veräußerer hat die Pflicht dem

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Parteienvertreter die Daten über die Veräußerung mitzuteilen. (EStR 2000: Rz 6702; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 221 f.)

Gemäß §30c Abs. 2 muss der Parteienvertreter bei privaten Grundstücksveräußerungen, der eine Selbstberechnung nach dem Grunderwerbssteuergesetz vorzunehmen hat, ebenfalls eine Mitteilung an das Finanzamt erstellen, ob Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen erzielt wurden. Weiters muss die Immobilienertragsteuer selbst berechnet und an das Finanzamt entrichtet werden. (EStR 2000: Rz 6703, Rz 6705; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 221 f.)

Unter der Selbstberechnung sind die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes im vorliegenden Fall zu verstehen. (Loser 2014b: §30b, §30c Rz5) Erleichtert wird die Berechnung des Steuersatzes, bei Vorliegen eines Altgrundstücks. Hier erfolgt die Ermittlung der Anschaffungskosten durch den Parteienvertreter pauschal. Falls durch die pauschale Ermittlung ein schlechteres Ergebnis für den Veräußerer vorliegen, kann dieser im Rahmen der Veranlagung die tatsächlichen Anschaffungskosten geltend machen. (Urtz 2014e: 352)

Als Parteienvertreter sind Personen im Sinne des § 11 GrEStG zu verstehen, auf den § 30 Abs. 2 EStG verweist. Insbesondere sind dies Rechtsanwälte und Notare. (Vgl. § 11 GrEStG) Der Parteienvertreter haftet dafür, dass die Immobilienertragsteuer an das Finanzamt abgeführt wird, jedoch nicht für die richtige Berechnung der Abfuhrhöhe. (EStR 2000: Rz 6713; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 235) Einziger Fall, in dem der Parteienvertreter für die Richtigkeit seiner Berechnung haftet, ist wenn er die Unterlagen, welche der Veräußerer vorgelegt hat nicht genau geprüft hat und dessen Unrichtigkeit feststellen hätte müssen oder ihm die Unrichtigkeit der Daten bekannt waren. (EStR 2000: Rz 6714; Reisch & Kippl 2015b: 235)

Gemäß § 30b Abs. 1 EStG Entrichtung des errechneten Betrages muss spätestens bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Kalendermonats nach Zufluss des Veräußerungsertrages erfolgen. (EStR 2000: Rz 6707; Reisch & Kippl 2015b: 226) Daraus folgt, wenn der Kaufpreis nicht zugeflossen ist bzw. nicht zur Gänze bezahlt wurde, entsteht die Steuerschuld nicht. (Urtz 2014d: 342) Diese Kosten dürfen bei Neuvermögen als Werbungskosten bei der Berechnung der Einkünfte zur Versteuerung mit der Immobilienertragsteuer abgezogen werden. (Perthold & Vaishor 2012: 13)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Nach Abfuhr der Immobilienertragsteuer gilt die Veräußerung als endbesteuert und wird nicht erneut bei der Einkommensermittlung berücksichtigt, es sei denn die Daten, auf denen die Berechnung beruhte, waren unrichtig oder die ImmoESt wurde berechnet und abgeführt, obwohl dies unterbleiben hätte können. (EStR 2000: Rz 6722, Rz 6723; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 233) Auf die Ausnahmen wird gleich näher eingegangen.

Neben der Möglichkeit der Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter kann der Veräußerer gem. § 30b Abs. 4 anstelle der Entrichtung der Immobilienertragsteuer auch eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 30% an das Finanzamt leisten. (Vgl. § 30b Abs. 4; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 239)

Gem. § 30c Abs. 4 EStG gibt es jedoch auch Fälle, in denen keine Selbstberechnung der ImmoESt erfolgen muss. Beispielsweise gem. § 30c Abs. 4 TS 1 EStG Wenn der Fall eintritt, bei dem eine Befreiung von der ImmoESt vorliegt, hat keine Selbstberechnung dieser Steuer stattzufinden, auch wenn die Grunderwerbsteuer berechnet werden muss. (EStR 2000: Rz 6716; Reisch & Kippl 2015b: 230)

Es muss keine Selbstberechnung erfolgen, wenn der Veräußerungserlös voraussichtlich erst ein Jahr nach dem Abschluss des Veräußerungsgeschäfts zufließen wird. (Vgl. § 30c Abs. 4 TS 2 EStG; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 230) Der Parteienvertreter hat einen gewissen Ermessensspielraum, um abzuschätzen, wann der Erlös bezahlt wird. (Urtz 2014f: 363) Jedoch muss der Veräußerer anstelle der Selbstberechnung durch den Parteienvertreter eine besondere Vorauszahlung leisten. (EStR 2000: Rz 6717)

Bei einer Zwangsversteigerung des Grundstückes gem. § 133 ff der Exekutionsordnung kann die Selbstberechnung gem. § 30c Abs. 4 TS 5 EStG ebenso unterbleiben. (EStR 2000: Rz 6720; vgl. Reisch & Kippl 2015b: 230)

Auch wenn die Bezahlung des Veräußerungserlöses gem. § 30 c Abs. 4 TS 4 in Form einer Rente erfolgt, ist keine Selbstberechnung vorzunehmen. In diesem Fall ist der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG nicht anzuwenden. Weiters muss der Veräußerer auch keine besondere Vorauszahlung leisten (EStR 2000: Rz 6719; vgl. Reisch & Kippl 2015b:230)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Der Parteienvertreter hat jedoch in allen Fällen, in dem eine Befreiung von der Selbstberechnung erfolgt, dem Finanzamt den Grund der Unterlassung der Berechnung mitzuteilen. (EStR 2000: Rz 6721) In den Fällen, in denen keine Selbstberechnung durch den Parteienvertreter erfolgt, muss der Veräußerer eine besondere Vorauszahlung an das Finanzamt leisten und in weiterer Folge die Einkünfte der privaten Grundstücksveräußerung in der Einkommensteuererklärung veranlagen. (Loser 2014b: § 30b, § 30c Rz 14)

3.1.3 Veranlagungsoption

Der Veräußerer des Grundstückes hat gem. § 30b Abs. 3 EStG immer die Möglichkeit die Einkünfte des Grundstücksverkaufes in seiner Einkommensteuererklärung zu veranlagen. Es besteht somit eine Veranlagungsoption. Die ImmoEst muss zuvor bereits an das Finanzamt abgeführt worden sein. (Vgl. §30b Abs. 3; EStR 2000: Rz 6727; Fuhrmann & Lang 2015: 60) Die Abgeltungswirkung erlischt somit und die Steuer wird auf die Einkommensteuer angerechnet. (Urtz 2014g: 374) Der Betrag, der die Einkommensteuer übersteigt, wird dem Steuerpflichtigen rückerstattet. Diese Variante ist beispielsweise in der Konstellation zielführend, in der im Jahr der Grundstücksveräußerung mehrere Grundstücke verkauft wurden und bei dem einen oder anderen auch ein Verlust entstand. (EStR 2000: Rz 6726; Fuhrmann & Lang 2015: 60)

Gemäß § 30a Abs. 2 kann anstelle der Veranlagungsoption auch die Option beantragt werden, durch die der allgemeine Steuertarif zur Anwendung gelangt. Diese Regelbesteuerungsoption ist sinnvollerweise anzuwenden, wenn der Einkommensteuertarif zu einer geringeren Steuerbelastung führen würde. Weiters macht es Sinn diese Option auszuüben, wenn Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen. Würde sich eine höhere Steuerbelastung für den Veräußerer ergeben, so könnte dieser in einem Beschwerdeverfahren den Antrag wieder zurückziehen. (EStR 2000: Rz 6226, Rz 6227; Fuhrmann & Lang 2015: 61) Im Falle einer Besteuerung zum Einkommensteuertarif dürfen zusätzliche Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung stehen abgezogen werden. (EStR 2000: Rz 6666; Fuhrmann & Lang 2015: 61) Nicht abzugsfähig hingegen sind Einnahmen aus Liebhaberei. (EStR 2000: Rz 4859)

Generell gilt für Liebhaberei ein Ausgleichsverbot, das bedeutet, dass die Einkünfte (meist Verluste) aus der Liebhaberei nicht mit anderen Einkünften in der Einkommen-

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

steuererklärung ausgeglichen werden dürfen. Sie sind steuerlich unbeachtlich. (Jasenek 2016: 259)

Das Finanzamt geht bei Vermietungen, durch die laufende Verluste entstehen meist vom Tatbestand der Liebhaberei aus. Dieser besteht, wenn Verluste aus der „Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“ (§1 Abs. 2 Z3 LVO) entstehen. (Möstl & Trummer 2016: 144)

Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er die Absicht besitzt einen Gewinn über den Werbungskosten zu erzielen. Insbesondere muss er, bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (meist Zinshäuser oder Büros), mittels Prognose- oder Rentabilitätsrechnung nachweisen können, dass er im Zeitraum von 25 Jahren, welcher gem. §2 Abs. 3 LVO als absehbar gilt, einen Totalgewinn erzielen wird. Wenn Aufwendungen anfallen wären es 28 Jahre. Bei Eigenheimen, z.B. Wohnungen ist der Zeitraum geringer die LVO legt 20 bzw. 23 Jahre fest. Die drei Jahre der jeweiligen Toleranz-Obergrenze, werden für den Fall einer Sanierung gewährt, da in diesem Zeitraum die Immobilie nicht vermietet werden kann. (Fuhrmann & Lang 2015: 5 f.)

Wenn der Steuerpflichtige jedoch die Vermietung einstellt bevor er einen Überschuss über den Werbungskosten erzielen konnte, liegt in jedem Fall Liebhaberei vor, es sei denn eine Unwägbarkeit tritt ein, z.B. Konkurs eines Mieters. (Möstl & Trummer 2016: 154 f., vgl. LRL 2012: Rz 18) Die Verluste sind somit nicht ausgleichsfähig.

3.2 Immobilienveräußerung im Betriebsvermögen

Immobilien können aufgrund von verschiedenen Ansatzpunkten im Betriebsvermögen gehalten werden. Einerseits kommt die Möglichkeit in Betracht eine Immobilie als Betriebsgebäude zu nutzen. Andererseits kann die Immobilie bzw. das Grundstück aber auch als Vermögensanlage dienen. Es wäre aber auch möglich, dass der Betrieb als gewerblicher Grundstückshändler tätig wird. Zu allererst ist wichtig, welche Regelungen überhaupt für die betrieblichen Immobilienveräußerungen anwendbar sind. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 12: 5)

Die Regelungen des § 30 im Einkommensteuergesetz sind per Wortlaut nicht auf diese Veräußerungsgeschäfte anzuwenden. Dennoch sind einige Bestimmungen,

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

welche auf die Immobilienveräußerung im Privatvermögen anwendbar sind, auch für die Veräußerungen im Betriebsvermögen relevant. Beispielsweise verweist § 4 Abs. 3a EStG auf die Bestimmung § 30 Abs. 1 EStG. Somit ist anzunehmen, dass der Gesetzgeber die Regelung auf gewisse betriebliche Fälle ausweitet. (Thunshirn 2018: 303)

Das 1. StabG 2012 hatte zum Ziel, dass es bei der Besteuerung keine Unterschiede mehr zwischen betrieblichen und privaten Grundstücksveräußerungen geben sollte. Dennoch wird zwischen §4 Abs. 1 und Abs. 3 Gewinnermittlern einerseits und §5 Abs. 1 Gewinnermittlern andererseits differenziert und zwar bei der pauschalen Ermittlung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 4 EStG. (Thunshirn 2018: 303)

3.2.1 Rechtsformen

Vorerst wird darauf hingewiesen, dass es verschiedene Formen von Unternehmen gibt. In dieser Arbeit wird insbesondere auf folgende Rechtsformen eingegangen: Einzelunternehmer, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Diese Unternehmen unterliegen verschiedenen Gewinnermittlungsarten, die im nächsten Abschnitt erläutert werden. Die steuerlichen Voraussetzungen für die einzelnen Rechtsformen werden hier in ihren Grundzügen behandelt.

Einzelunternehmer gem. § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen sowie juristische Personen, wie Vereine. (Arnold 2016: 11) Gemäß § 12 EStG können natürliche Personen stille Reserven bei Aufdeckung derer im Zuge der Veräußerung von Anlagevermögen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Teilbeträgen von diesen, absetzen. (Wehinger 2016: 207) Stille Reserven dürfen aber auch auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten neuer Investitionen übertragen werden. Dies führt wiederum zu einer Kürzung der AfA Basis. (Kanduth-Kristen 2016: 126)

Personen, die Personengesellschaften, wie OG, KG, GmbH & Co. KG oder GesbR, angehören werden aufgrund des Transparenzprinzips wie Einzelunternehmer und demnach auch steuerlich so behandelt. Das heißt § 12 EStG ist hier ebenfalls anwendbar. (Kanduth-Kristen 2016: 127, 137) Weiters bedeutet dies auch, dass im Falle einer Veräußerung der bzw. die Grundstückseigentümer der Immobilienertragsteuer unterliegen. (Thunshirn 2018: 14)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Als Kapitalgesellschaften gelten juristische Personen, wie Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung. (Vgl. Neuwirth 2015: 6) Für diese Gesellschaften gilt die Besteuerung nach dem Trennungsprinzip. Gewinne einer juristischen Person unterliegen dem KStG und somit der Körperschaftssteuer in Höhe von 25%. (Vgl. Kanduth-Kristen 2016: 138)

3.2.2 Gewinnermittlungsarten

In Österreich gibt es vier verschiedene Gewinnermittlungsverfahren. Einerseits die § 4 Abs. 3 EStG-Gewinnermittlung, welche die einfachste Variante darstellt, in anderen Worten die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. § 4 Abs. 1 EStG, behandelt den Betriebsvermögensvergleich. Diese zwei Ermittlungsarten sind für Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften relevant. (Vgl. Kumer & Behrendt-Krüglstein 2016: 95)

Daneben existiert die § 5 Abs. 1 EStG Gewinnermittlung, welche zwingend von Kapitalgesellschaften angewendet werden muss, dies definiert § 189 Abs. 1 Z 1 UGB. Weiters ist die § 5 Abs. 1 Gewinnermittlung für Personengesellschaften unter den Voraussetzungen des § 189 Abs. 1 Z2 UGB relevant. Dieser legt entweder Umsatzerlöse von mehr als 700.000 Euro in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren oder von mehr als 1.000.000 Euro in einem Geschäftsjahr überschritten haben fest. Wenn diese Umsatzgrenzen nicht erreicht werden können Unternehmen in die Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 EStG hineinoptieren. (Vgl. 189 UGB; Nidetzky et al. 2018: Kap. 12: 5)

Die § 17EStG Gewinnermittlung ist eine Ermittlung mittels Durchschnittssätzen, welche eine vereinfachte Gewinnermittlung darstellt und nur in Ausnahmefällen, in denen keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht und weiters keine freiwillige Buchführung erfolgt. (Peyerl 2018: § 17 Rz 1f)

3.2.3 Befreiungstatbestände im betrieblichen Bereich

Im betrieblichen Bereich, sofern die Veräußerung Grundstücke im Anlagevermögen betrifft, kommen ebenso die Befreiungstatbestände von der Immobilienbesteuerung für Veräußerungen zur Anwendung. Einerseits kommt die Herstellerbefreiung in Frage, der Tatbestand einer Veräußerung als Vermeidung in Folge eines behördlichen Eingriffs oder einer Drohung eines behördlichen Eingriffs in Frage, andererseits stellt der Tauschvorgang von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs-

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

und Flurbereinigungsverfahrens einen Befreiungstatbestand gem. § 30 Abs. 3 Z 4 EStG dar. (EStG, Rz 6651, Rz 6652) Das BMF, ist jedoch der Ansicht, dass die Herstellerbefreiung als auch die Hauptwohnsitzbefreiung im betrieblichen Bereich nicht zur Anwendung gelangt, da der Gesetzeswortlaut eindeutig ist. (Sulz & Oberkleiner 2015: 134 f.) Eine detaillierte Beschreibung der Befreiungstatbestände findet man in Kapitel 2.2.2.2, 2.2.2.3 und 2.2.2.4.

Daneben kommt die Anwendung der Immobilienertragsteuer ebenso nicht bei Betrieben zu tragen, die die Grundstücke bzw. die Immobilien im Umlaufvermögen halten. Das sind z.B. gewerbliche Grundstückshändler. Wenn ein gewerblicher Grundstückshändler ein Grundstück veräußert kommt somit der Normalsteuersatz zur Anwendung. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 12: 17f.) Die Finanzverwaltung nimmt meist bei einem Verkauf von mehreren Grundstücken innerhalb weniger Jahre an, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. (EStR 2000: Rz 5445) Auch, wenn ein Gebäude parifiziert wird und mehrere Wohnungen dieser Immobilie verkauft werden, kann Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel sein. (VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015)

Ebenso kommt der besondere Steuersatz der Immobiliensteuer nicht zur Anwendung, wenn der sich ein Betrieb schwerpunktmäßig auf die Veräußerung sowie auf die Überlassung von Grundstücken konzentriert. Zudem ist in den Fällen in denen der Buchwert durch eine Teilwertabschreibung, die vor dem 1.4.2012 vorgenommen wurde, gemindert ist, die Anwendung des besonderen Steuersatzes ausgenommen. Weiters kommt der Steuersatz ebenso nicht zur Anwendung, wenn eine stille Reserve vor dem 1.4.2012 aufgedeckt und übertragen wurde. Zuletzt ist die Ausnahme zu erwähnen, in der der Veräußerungserlös in Form einer Rente bezahlt wird und es dadurch zu Einkünften gem. §4 Abs. 3 oder § 19 EStG kommt. (Wagner 2016: 51)

3.2.4 Veräußerungsgewinnermittlung im betrieblichen Bereich

Auch im betrieblichen Bereich ist die Unterscheidung zwischen Alt- und Neugrundstücken maßgeblich, da steuerverfangene Grundstücke anders behandelt werden als nicht mehr steuerverfangene. (Vgl. Sulz & Oberkleiner 2015: 138-149)

Der Veräußerungsgewinn wird grundsätzlich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften berechnet. Bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ist in

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

einem ersten Schritt auf die Gewinnermittlungsart und in weiterer Folge auf die Unterscheidung zwischen Grund und Boden und Gebäude abzustellen. (Sulz & Oberkleiner 2015: 134)

Bei Gewinnermittlern des § 4 Abs. 3 EStG, welche eine reine Überschussrechnung anwenden, verweist jedoch § 4 Abs. 3a EStG auf § 30 Abs. 4 EStG. Demzufolge sind bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen, vorausgesetzt der Grund und Boden ist dem Anlagevermögen zuzurechnen, die Regelungen der privaten Grundstücksveräußerung ebenso anzuwenden. Die Regelung des § 4 Abs. 3a Z 3 lit a EStG legt weiterhin fest, dass der Veräußerungsgewinn pauschal berechnet werden kann, wenn der Grund und Boden am 31.März 2012 nicht steuerverfangen war. Das bedeutet, dass 4,2% Immobilienertragsteuer fällig werden. Selbiges gilt für § 4 Abs. 1 Gewinnermittlern. (Thunshirn 2018: 303) Falls es sich jedoch um einen steuerbefangenen Grund und Boden, also ein Neugrundstück handelt, ist die ImmoESt mit 30% bzw. bei Körperschaften 25% anzusetzen. (Vgl. Sulz & Oberkleiner 2015: 134; 169)

Bei einem § 5 Abs. 1 Gewinnermittler ist es jedoch so, dass die Anwendung des § 30 Abs. 4 EStG grundsätzlich nie erfolgt, da Grund und Boden am 31. März 2012 auf jeden Fall steuerverfangen ist, da Kapitalgesellschaften keine Altgrundstücke besitzen können. Somit sind immer die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden. (Brauner 2013: 90; Wagner 2016: 49) Der Veräußerungsgewinn für Gebäude berechnet sich wie folgt: Veräußerungserlös – steuerlichem Buchwert (Thunshirn 2018: 303) Der steuerliche Buchwert kann sich vom unternehmensrechtlichen aufgrund von AfA, Teilwertabschreibungen oder Umgründungen in der Höhe unterscheiden; für die Berechnung des Veräußerungserlöses ist jedoch immer der steuerliche Buchwert heranzuziehen. (Thunshirn 2018: 288)

Der Unterschied zwischen der privaten und der betrieblichen Veräußerung besteht darin, dass die pauschale Ermittlung lediglich für Grund und Boden jedoch nicht für Gebäude gilt. Gebäude des Anlagevermögens sind unabhängig von der Gewinnermittlungsart immer steuerverfangen. (Thunshirn 2018: 202) Die Gebäude unterliegen somit bei Veräußerung immer der ImmoESt von 30% bzw. bei Körperschaften der 25%igen KöSt. (Vgl. Sulz & Oberkleiner 2015: 134; 169)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Bei der Veräußerung muss der Veräußerungserlös im Falle einer möglichen pauschalen Ermittlung somit auf Grund und Boden einerseits und auf das Gebäude andererseits erfolgen, um die Besteuerungssätze richtig anwenden zu können. Die Aufteilung erfolgt nach objektiven Kriterien nach der Differenz- oder Verhältnismethode. Die Verhältnismethode gibt vor, dass der Kaufpreis im Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden und auf das Gebäude aufgeteilt wird. Bei der Differenzmethode wird vorerst der Wert des Grund- und Bodens geschätzt und in Folge der Gebäudewert als Restwert angesetzt. Dies ist jedoch nur zulässig, wenn der Kaufpreis in etwa dem Verkehrswert entspricht und der Wert des Grund- und Bodens festgestellt werden kann. (EStR 2000, Rz 588)

Somit lässt sich im Fazit festhalten, dass das Ziel des 1. StabG 2012, die Besteuerung unabhängig der einzelnen Gewinnermittlungsarten anzugleichen, in den Grundzügen geglückt ist. (EStR 2000: Rz 4107a) Lediglich die pauschale Ermittlung für Grund und Boden stellt den Unterschied zwischen § 4 und § 5 Gewinnermittlern dar. (Thunshirn 2018: 303)

3.2.5 Selbstberechnung

Grundsätzlich hat die Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter, also den Anwalt oder Notar, wie auch bei Veräußerungen aus dem Privatvermögen zu erfolgen. (EStR 2000: Rz 6702; §11 GrEStG; Reisch & Klippl 2015: 221)

Abgesehen von den Ausnahmen, welche bereits im Kapitel 3.2.3 behandelt wurden, unter denen keine Selbstberechnung der ImmoESt erfolgen muss, gibt es drei Ausnahmen, welche explizit für das Betriebsvermögen Anwendung finden. (Vgl. § 30c Abs. 4 EStG; EStR 2000: Rz 6706; vgl. Reisch & Klippl 2015: 230 ff.)

Gem. § 30c Abs. 4 TS 1 EStG kann die Selbstberechnung der ImmoEst unterbleiben, wenn ein Befreiungstatbestand, der auf die betriebliche Vermögensveräußerung Anwendung findet, eintritt. Demzufolge ist keine Selbstberechnung vorzunehmen, wenn die Grundstücksveräußerung unter die Befreiung des § 21 Abs. 2 Z3 KStG fällt. Das wäre der Fall, wenn die Veräußerung durch einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb, einen gemeinnützigen Verein eine vom KStG befreiten Unterstützungskasse oder eine nach dem KStG befreiten Privatstiftung erfolgt. (EStG 2000, Rz 6716; Reisch & Klippl 2015: 231)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Weiters muss gem. § 30c Abs. 4 TS 3 keine Selbstberechnung erfolgen, wenn bei der Veräußerung eines Grundstückes des Betriebsvermögens stille Reserven gem. § 12 EStG übertragen werden oder eine Übertragungsrücklage gebildet wird. Die Übertragung einer stillen Reserve bzw. die Bildung einer Rücklage erfolgt meist nicht zum Zeitpunkt der Veräußerung, weshalb letztlich der Wille des Veräußerers und die Erklärung dessen genügt. Eine besondere Vorauszahlung ist in diesem Fall nicht zu entrichten. (EStR 2000, Rz 6718; vgl. Reisch & Klippl 2015: 232) Falls nur ein Teil der stillen Reserve übertragen wird bzw. nur für einen gewissen Betrag eine Übertragungsrücklage gebildet wird, so ist für den anderen Teil sehr wohl die Selbstberechnung durchzuführen. (Baldauf & Kanduth-Kristen 2013: § 30c Tz 20)

In dem Fall, in welchen der besondere Steuersatz aufgrund von § 30a Abs. 3 Z1 und Z2 EStG, (teilweise) keine Anwendung findet, ist ebenso keine Selbstberechnung erforderlich, da das ImmoESt-System nicht anwendbar ist. Das sind die Fälle, in denen das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist oder die betriebliche Tätigkeit schwerpunktmäßig die Veräußerung und gewerbliche Überlassung von Grundstücken forciert. In diesen Fällen ist auch keine besondere Vorauszahlung zu entrichten. (EStR 2000: Rz 6707)

3.2.6 Veranlagung

Anders als bei der Veräußerung im Privatvermögen entfaltet die Entrichtung der Immobilienertragsteuer im betrieblichen Bereich keine Abgeltungswirkung. Die Einkünfte aus der Grundstückveräußerung müssen somit in der Veranlagung aufgenommen werden (nicht für Kapitalgesellschaften). Jedenfalls wird die entrichtete ImmoESt auf die zu entrichtende Einkommensteuer gem. § 46 Abs. 1 Z2 EStG angerechnet. (EStR 2000: Rz 8043a)

Für den Fall, dass eine Körperschaft den besonderen Steuersatz ImmoESt von 30% entrichtet, obwohl für sie der Sondersteuersatz von 25% gegolten hätte, besteht die Möglichkeit den zu viel entrichteten Betrag durch die Veranlagung zurückerstatten zu lassen. (Beiser 2015: 1176)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

3.2.7 Entnahmen von Grundstücken

Bei der Entnahme von Grundstücken muss zuvor wieder zwischen Entnahmen von Grund und Boden und der Entnahme von Gebäuden unterschieden werden. (Vgl. Sulz & Oberkleiner 2015: 136)

Entgegen der Veräußerung von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen, ist bei der Entnahme dessen nicht mit steuerlichen Folgen zu rechnen. Vor dem 1. StabG wurden die stillen Reserven bei Entnahmen aufgelöst. Diese wurden im Anschluss der Besteuerung unterworfen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass Wertänderungen im Privatvermögen steuerlich nicht relevant waren. (Hammerl & Mayer 2012: 171)

Seit der Umsetzung des 1. StabG sind jedoch auch Wertänderungen im Privatvermögen steuerlich beachtlich. Durch diese Veränderung ist die Besteuerung bei einer Entnahme aus dem betrieblichen Vermögen irrelevant geworden. Der Grund und Boden wurde in das Privatvermögen übertragen und ist erst bei einer Veräußerung zu besteuern. Seit dem 1. StabG 2012 löst die Entnahme keine unmittelbare Besteuerung mehr aus, sondern kann zum Buchwert erfolgen. Das ist auf den Umstand zurückzuführen, dass keine tatsächliche Realisation der stillen Reserven noch liquide Mittel zugeführt werden. Durch die Umsetzung des 1. StabG 2012 werden die stillen Reserven nicht mehr aufgedeckt, da diese auch im Privatvermögen steuerverfangen bleiben. (Hammerl & Mayer 2012: 171)

Einzige Ausnahme stellt die Situation dar, in der der besondere Steuersatz gem. § 30a EStG nicht zur Anwendung kommt, sondern anstelle dessen der Regelbesteuerungstarif nach § 33 EStG. In diesem Fall ist die Entnahme des Grund und Boden zum Teilwert anzusetzen und die stille Reserve aufzudecken. Somit kommt es auch zur steuerlichen Erfassung derer im Zeitpunkt der Entnahme. Wenn der Grund und Boden zu späterer Zeit verkauft wird, ist zur Berechnung des Veräußerungsgewinnes der Entnahmewert vom Veräußerungserlös abzuziehen und nicht der Anschaffungswert. In Folge dessen werden nur mehr die außerbetrieblich entstandenen stillen Reserven mit dem besonderen Steuersatz versteuert. (Hammerl & Mayer 2012: 171)

Für die Entnahmen von Gebäuden aus dem Betriebsvermögen und Zuführung in das Privatvermögen steht fest, dass dies einen Realisierungsvorgang darstellt, die stillen Reserven daher aufzulösen sind und somit die Entnahme der Besteuerung von 30% unterliegt. (Beiser 2017: 184) Durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung der

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

einzelnen Gewinnermittlungsarten ist die Unterscheidung zwischen Grund und Boden und Gebäude wichtig. Insbesondere rechtfertigt der intensivere Wertverzehr beispielsweise durch Teilwertabschreibungen oder außerordentliche AfA die unterschiedliche Behandlung von Gebäuden des Privatvermögens auf der einen Seite und des Gebäudes des Betriebsvermögens auf der anderen Seite. Bei der Teilwertabschreibung von Gebäuden des betrieblichen Vermögens müssen, spätestens im Falle einer Entnahme des Gebäudes, nachfolgende Wertaufholungen erfolgen. Wird diese Wertaufholung nicht erfasst, würde dies die steuerliche Erfassung bis zur Veräußerung des Grundstückes im Privatvermögen verschieben. (Hammerl & Mayer 2012: 172)

3.2.8 Einlagen von Grundstücken

Neben den Entnahmen von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen gibt es weiters die Möglichkeit der Einlage von Grundstücken, die aus dem Privatvermögen stammen und in das Betriebsvermögen transferiert werden. (Sulz & Oberkleiner 2015: 143)

Die Grundstücke werden seit der Umsetzung des 1. StabG 2012, entweder zu adaptierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Buchwert) oder zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt. Maßgeblich ist gemäß §6 Z5 lit b EStG, ob der Teilwert oder der Buchwert niedriger ist, da der niedrigere Wert anzusetzen wäre. (Wagner 2016: 56)

Entgegen diesem Grundsatz sind Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, wenn sie Altvermögen darstellen und zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, zum Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage anzusetzen. Dies erfolgt auch dann, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher waren als der Teilwert. Wertminderungen, die im Privatvermögen entstanden sind, können somit nicht ins Betriebsvermögen verschoben werden. (EStR 2000, Rz 2487) Gebäude, die Neuvermögen darstellen, hingegen sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum Teilwert, wenn dieser niedriger ist einzulegen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen um die AfA und die steuerfreien Beträge gemäß § 28 Abs. 6 EStG reduziert und um die Herstellungsaufwendungen, falls diese nicht bereits in der Einkünfteermittlung einbezogen wurden, erhöht werden. (EStR 2000, Rz 2485; vgl. Sulz & Oberkleiner 2015 146)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Grund und Boden, egal ob neu oder Altvermögen, zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwert bei Einlage zu bewerten ist. Das Gebäude jedoch, wenn es sich um Altvermögen handelt, immer zum Teilwert. Gegensätzlich, wenn es sich um Neuvermögen handelt, wird das Grundstück immer zu den adaptierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 12: 17) Die stille Reserve, die vor der Einlage entstanden ist, und somit Einkünfte der privaten Grundstücksveräußerung darstellt, ist nach § 30 Abs. 4 EStG so zu behandeln, als wäre der Grund und Boden zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen gewesen. Dies gilt, wenn die Betrachtung ohne die Einlage in einen Betrieb, der seinen Gewinn nach § 5 (1) EStG ermittelt, erfolgt. Kommt § 30 Abs. 4 EStG zur Anwendung werden auch die anderen Bestimmungen des § 30 EStG berücksichtigt. (EStR 2000: Rz 783; vgl. Wagner 2016: 56 ff.)

Wurde jedoch ein Gebäude eingebracht, kann dieses, wenn es zum 31.03.2012 ohne Einlage nicht steuerverfangen war, nach der pauschalen Gewinnermittlung behandelt werden. Selbiges gilt für eine Einlage zum Teilwert nach dem 31.03.2012. (EStR 2000: Rz 783; vgl. Wagner 2016: 56)

Bei nachträglichen Veräußerungen von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen, die aus dem Privatvermögen zum Teilwert eingelegt wurden, ist die Differenz zwischen historischen Anschaffungskosten und Teilwert im Zeitpunkt der Einlage, als private Einkunftsart aus einer Grundstücksveräußerung zu klassifizieren. Daneben ist die entstandene stille Reserve als betrieblicher Veräußerungsgewinn zu behandeln. (EStR 2000: Rz 783; vgl. Wagner 2016: 57 f.)

Wenn jedoch das Grundstück aus dem Betriebsvermögen nicht veräußert, sondern wieder nur entnommen wird, so sind die im Zeitrahmen zwischen Einlage und Entnahmen entstandenen stillen Reserven zu erfassen. Die stillen Reserven, die vor der Einlage entstanden sind, sind bis zum Zeitpunkt einer späteren Veräußerung aufzuschieben und erst dann zu besteuern. Diese können pauschal auf Basis des Einlageteilwertes ermittelt werden. (EStR 2000: Rz 783)

Durch das 1. StabG 2012 sollte eigentlich der Anreiz den Verlustvortrag oder -ausgleich vom privaten in den betrieblichen Bereich zu übertragen, unterbunden werden. Der Verlustausgleich im privaten Bereich ab dem 01.01.2016 besagt, dass Verluste

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

aus einem Grundstücksverkauf mit Gewinnen aus einer Grundstücksveräußerung verrechnet werden dürfen. Bleibt ein Verlustüberhang über, dann werden die Verluste auf 60% gekürzt und können entweder ganz oder auf fünfzehn Jahre verteilt mit Überschüssen aus der Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. (EStR 2000, Rz 6679) Entgegen der privaten Verlustverwertung können im betrieblichen Bereich zwar in einem ersten Schritt ebenso nur die Verluste aus einer Grundstücksveräußerung mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen verrechnet werden, im Anschluss jedoch erfolgt die Anrechnung von 60% des Verlustüberschusses auf das gesamte Betriebsergebnis. (Vgl. Hammerl & Mayer 2012: 171 f.; EStR 2000, Rz 784)

Solange die Veräußerung im betrieblichen Bereich zum selben besonderen Steuersatz wie im privaten Bereich erfolgt und die Grundstückseinlage mit den Anschaffungskosten erfolgte, werden stille Reserven aus dem Privatbereich einfach in den Betriebsbereich übertragen und die steuerliche Gleichbehandlung wird gewahrt. Falls jedoch der Fall eintritt, in dem der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung gelangt, besteht ein bedarf der Abgrenzung der privaten stillen Reserven. (Hammerl & Mayer 2012: 171f)

Jedoch wird dadurch nicht die Vermeidung von Verlustverschiebungen forciert. Dies kann jedoch durch die Einlage zum Teilwert, wenn dieser geringer als die Anschaffungskosten ist, umgesetzt werden, da hier die Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen gewahrt wird. Bei einer späteren Grundstücksveräußerung bleibt der Verlust aufgrund der Berechnung der Differenz von Teilwert und Anschaffungskosten, dem Privatvermögen zurechenbar. Somit wird die Verlustverschiebung verhindert. (Hammerl & Mayer 2012: 171 f.)

3.2.9 Betriebsaufgaben

Im Zuge einer Betriebsaufgabe sind zwei Möglichkeiten denkbar:

Das Grundstück wird in das Privatvermögen überführt: Da bei einer Betriebsaufgabe, der Betrieb endet kommt es in Bezug auf Grund und Boden ebenso wie bei einer Entnahme zur Entnahme zum Buchwert. Alles andere wird zum gemeinen Wert bewertet, welcher danach bestimmt wird, was bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Die stille Reserve, die unversteuert bleibt, reduziert jedoch die Abschreibungsbasis., falls eine Einkünfteerzielung im privaten Vermögen fortgeführt wird. (EStR 2000, Rz 5662a; Sulz & Oberkleiner 2015: 167 f.)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Das Grundstück wird veräußert oder entnommen: Hier ist der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG auf die stillen Reserven anzuwenden. Die stillen Reserven im Rahmen des Aufgabegewinnes bleiben unberücksichtigt. (EStR 2000, Rz 5662a)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

4 Der Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens als privater Immobilieninvestor

Um sich als privater Immobilieninvestor ein geeignetes Immobilienvermögen aufzubauen, empfiehlt es sich Kenntnis über die steuerlichen Rahmenbedingungen zu erlangen und sich über eine geeignete Rechtsform im Klaren zu sein. In den beiden ersten Kapiteln wurde die Immobilienertragsteuer im Falle einer Veräußerung bereits detailliert behandelt. Dieses Kapitel hingegen untersucht die Bedingungen zum bestmöglichen Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens und gibt Aufschluss darüber, wie man dieses Vermögen in Verbindung mit den Erkenntnissen aus den ersten Kapiteln steueroptimal verwaltet. In dieser Arbeit werden insbesondere nur die direkten Immobilienanlagen behandelt. Die Investition in Immobilienfonds, Aktien und Crowdfunding wird nicht näher betrachtet.

4.1 Der private Immobilieninvestor

Ein privater Immobilieninvestor zeichnet sich dadurch aus, dass er seine Investition in einem geringeren Volumen tätigt, als ein institutioneller Investor. Weiters investiert er öfter im Wohnimmobilienbereich als der Institutioneller. Seine Ziele setzt er meistens in der Vermögensverwaltung und Vermögenssicherung. (Trübestein 2012: 25) Immobilien stellen eine Möglichkeit der Vermögensanlage dar. Es gibt die unterschiedlichsten Ziele einer Investition in Immobilien, wobei die Rentabilität, Sicherheit und die Liquidität wohl die Hauptziele darstellen. (Maier 2007: 44) Außerdem spielt das Werterhaltungsziel eine große Rolle. (Trübestein 2012: 24)

Die drei Hauptziele stellen das magische Dreieck der Vermögensanlage dar. (Abbildung 1) Die einzelnen Ziele stehen in einer gewissen Weise in einem Zusammenspiel bzw. auch in einem Widerspruch. Die Ziele, die es zu erreichen gilt, können nicht alle in gleichem Ausmaß verwirklicht werden. Das Dreieck soll Aufschluss darüber geben, dass immer nur zwei von drei Ziele verwirklicht werden können. Investitionen, die eine hohe Sicherheit und hohe Liquidität versprechen, bringen weniger Rentabilität mit sich. Man könnte jedoch auch davon ausgehen, dass je höher die Rentabilität und die Sicherheit einer Vermögensanlage ist, desto weniger liquide ist die Investition. Je rentabler und liquider also die Investition ist, desto risikoreicher ist sie auch. (Vgl. Götte 2012: 21f.; Götte 2001: 7)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

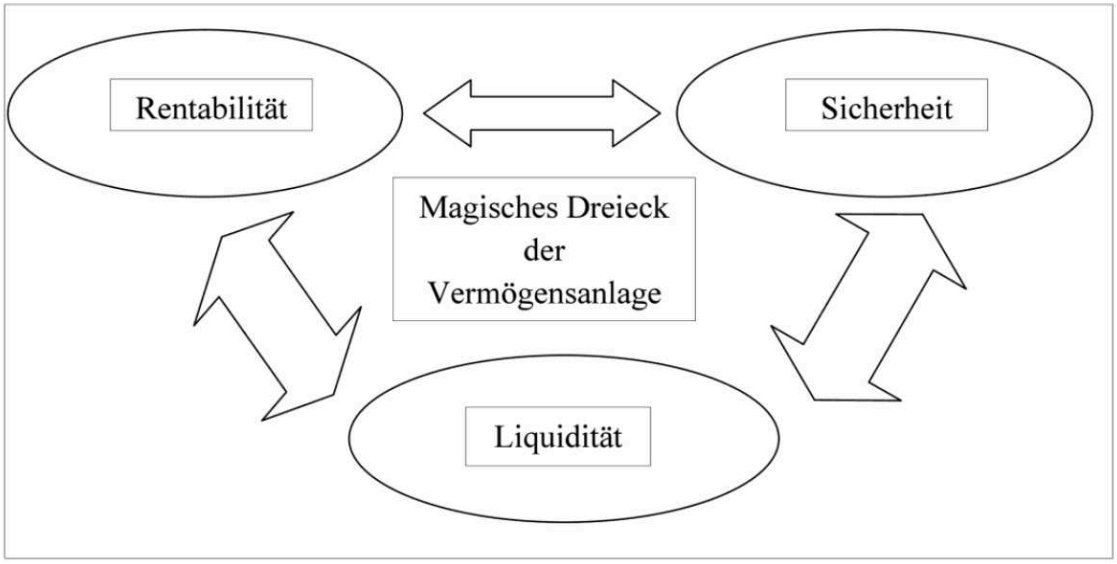

Abbildung 1 - Das magische Dreieck der Vermögensanlage (Vgl. Götte 2012: 21f.)

Unter der Rentabilität wird der Ertrag der Investition bzw. die Rendite verstanden. Die Rendite ergibt sich aus den laufenden jährlichen Erträgen, die in der Zeit entstehen, in der man die Immobilie hält im Verhältnis zu der Investition. (Vgl. Götte 2001: 5)

Die Liquidität hingegen ergibt sich daraus, wie schnell man die getätigte Investition wieder in liquide Mittel transferieren kann. Die Sicherheit gibt schlichtweg Aufschluss über die Risiken der Werterhaltung der Investition. (Vgl. Götte 2001: 4)

In einem weiteren Spannungsverhältnis steht zudem ebenso die Wertbeständigkeit, d.h. die Inflation spielt bei einer Investitionsentscheidung eine erhebliche Rolle, denn sie kürzt wiederum die Rentabilität gewisser Anlageformen. Somit ist ebenso die Sicherheit der Vermögensanlage betroffen, denn sie sinkt bei steigender Inflation. (Vgl. Götte 2001: 8)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

4.2 Die Wahl der geeigneten Rechtsform

Wenn sich der private Investor nun für die Anlageform des Immobilienvermögens entschieden hat, gilt es sich dieses aufzubauen. Die erste Immobilie zu besitzen stellt die meisten privaten Investoren vor eine große Herausforderung. Zu Beginn sollte sich dieser darüber im Klaren sein welche Rechtsform für diesen Aufbau die beste ist. Dies ist in weiterer Folge auch für die Nutzung steuerlicher Vorteile von großer Bedeutung. Natürlich ist dies auch eine Frage der Persönlichkeit und man sollte versuchen ein Konstrukt zu finden, das der Dimension entspricht, in der man denkt und investieren möchte.

In dieser Arbeit werden verschiedene Rechtsformen in Betracht gezogen und erläutert, wieso gerade diese für den Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens adäquat erscheinen.

Als Einzelunternehmer sollte man beim Aufbau von Immobilienvermögen verschiedene Punkte beachten. Einerseits haftet man im Falle eines Falles als Einzelunternehmer unmittelbar und mit seinem Privatvermögen, andererseits kann man sich aber auch steuerliche Vorteile zu Nutze machen, um keine Immobilienertragsteuer im Falle einer Veräußerung bezahlen zu müssen. (Vgl. Arnold 2016: 11)

Im Falle von niedrigen Gewinnen ist das Einzelunternehmen einer GmbH vorzuziehen, da man hier von dem niedrigen Einkommensteuertarif profitieren kann und die Gründung einer GmbH mit höheren Kosten verbunden ist. (Vgl. Neuwirth 2015: 16)

Dies wird jedoch im Fall von Immobilienvermögen, welches möglicherweise vermietet und langfristig gesehen profitabel erscheinen kann, eher selten der Fall sein. Auch sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen und liegen zwischen 0 und 55%. (§33 EStG) Nicht unbeachtlich sind hierbei die anderen Einkunftsarten, die zur Berechnung des Einkommensteuertarifs zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung addiert werden. (Vgl § 1 EStG) Der Steuerpflichtige kann jedoch auch Verluste, die im Rahmen der Entwicklung entstehen sofort mit den anderen Einkünften ausgleichen. (Jasenek 2016: 269)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Die Frage, die man sich zu Beginn stellen sollte, ist ob man eine eigene Objektgesellschaft gründen soll. Laut Jasenek sollte man eine Objektgesellschaft dann gründen, wenn man nach der Entwicklung des Immobilienprojektes an eine Veräußerung der Immobilie denkt. Im Falle einer dauerhaften Vermietung wäre eine Vermietung durch den Steuerpflichtigen als Einzelperson einer Vermietung durch eine Objektgesellschaft vorzuziehen. Die Gründung der Objektgesellschaft kann in Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft erfolgen. (Jasenek 2016: 269)

Bei Personengesellschaften, wie OG, KG und GesbR, werden die Steuern, wie die Einkommensteuer, aufgrund des Transparenzprinzips auf Gesellschafterebene erfasst. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 13: 86) Zu den Personengesellschaften zählt zudem die GmbH & Co KG bei welcher der voll haftende Gesellschafter durch die GmbH ersetzt wird. Diese Gesellschaftsform bringt neben diesen noch den Vorteil mit, dass die Verluste auf Gesellschafterebene zurechenbar sind, jedoch steht die steuerliche Komplexität entgegen. (Vgl. Arnold 2016: 23)

GmbH/Projektgesellschaften: Eine GmbH dagegen ist eine juristische Person. Seine Anteilseigner haften lediglich mit ihrer Einlage, d.h. das Privatvermögen ist sicher. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften wird grundsätzlich nach dem Trennungsprinzip vorgenommen. (Kanduth-Kristen 2016: 138) Die Gewinne unterliegen der Körperschaftssteuer in Höhe von 25%. Die Ausschüttung an die Gesellschafter wird nochmals mit der Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5% versteuert, wobei dadurch die gesamte Steuerbelastung bei 45,63% liegt. (Wolf/Geiger 2018: 271)

Holding als Vermögensverwaltung: Eine Holding kann als Muttergesellschaft über verschiedenen GmbHs gestellt werden, die Immobilien entwickeln, vermieten und/ oder wiederverkaufen. Gewinnbringende Immobilien, die laufenden Cashflow bzw. laufende Mieteinnahmen generieren, sollten in die Muttergesellschaft/Holding übertragen werden. Die Holding kann sodann den Part der Vermögensverwaltung übernehmen. Die Verluste, die in der Unternehmensgruppe entstehen, können ebenso hochgeschleust werden und mit Gewinnen aus anderen Unternehmen verrechnet werden. (Vgl. KStR 2013: Rz 1059) Anforderung hierfür ist jedoch, dass die Objektgesellschaft für mindestens drei Jahre besteht. (Vgl. KStR 2013: Rz 1593, Jasenek 2016: 270)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Stiftung: Auch eine Stiftung kommt in Betracht. Veräußerungen von Grundstücken werden hier gleich der Veräußerungen von Privatpersonen behandelt, jedoch mit dem Unterschied, dass bei der Veräußerung 25% Zwischenbesteuerung vorgesehen ist und nicht der besondere Steuersatz der Immobilienertragsteuer anfällt. (Bovenkamp et al. in Bovenkamp et al. 2015: 192) Die Zwischenbesteuerung wird im Jahr der Ausschüttung an die Begünstigten der Privatstiftung wieder gutgeschrieben. (Wiedermann 2016: 347 f.)

4.3 Finanzierung

Um den Kauf einer Immobilie zu finanzieren gibt es viele Möglichkeiten. Ob Eigenfinanzierung oder Fremdfinanzierung für die Immobilieninvestition in Frage kommt wird in Folge beleuchtet. Fest steht, dass im Normalfall für Wohnimmobilien viel Kapital längerfristig gebunden wird. (Schulze et al. 2017: 45) Die Finanzierung steht in weiterer Folge auch für die steuerliche Betrachtung im Fokus. (Vgl. Jasenek 2016: 256)

Eigenfinanzierung: Im Falle einer Eigenfinanzierung steht fest, dass durch die nicht anfallenden Finanzierungskosten die monatliche Gesamtbelastung wegfällt und die Rendite zB bei Mieteinnahmen steigt. Demgegenüber kann man dennoch die Ansicht vertreten, dass bei dieser Variante der Eigenfinanzierung viel Eigenkapital gebunden wird, welches als Kapitalanlage Zinserträge erzielen hätte können. (Schulze et al. 2017: 152ff.)

Fremdfinanzierung durch Banken: Bei der Immobilienfinanzierung ist es wichtig den richtigen Bankpartner zu finden und sich mit diesem über die wichtigsten Parameter abzustimmen. Zu diesen gehören einerseits Zinshöhe, Variante des Zinssatzes (fix oder variabel), Tilgungshöhe, Höhe der Bearbeitungsgebühr, und andererseits die Laufzeit. Es besteht aber auch die Möglichkeit mit den Banken eine tilgungsfreie Zeit zu vereinbaren oder aber auch ein endfälliges Darlehen zu bekommen. Bei einem endfälligen Darlehen werden während der Laufzeit lediglich die Zinsen bezahlt; der ursprüngliche Darlehensbetrag wird erst am Ende der Laufzeit zurückbezahlt. (Ellmaier & Engel 2004: 18 f.) Dies hat zum Vorteil, dass man mögliche liquide Mittel besser und gezielter nutzen und diese für allfällige anfallende Kosten einsetzen kann.

Das Darlehen der Bank wird natürlich nicht ohne Sicherheiten bereitgestellt. Einerseits können dies Pfandurkunden, Hypotheken, Bürgschaften oder Zusatzsicherheiten sein. (Ellmaier & Engel 2004: 23) In der Regel gilt bei Wohnimmobilien die 80/20

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Regel – der Wert der Immobilie wird von der Bank geschätzt und zu 80% beliehen. 20% müssen jedoch vom Investor der Immobilie, sei es in Form von Eigenkapital oder einer sonstigen Bürgschaft, aufgebracht werden. Die Hypothek wird für gewöhnlich in das Grundbuch eingetragen und ist mit hohen Kosten verbunden. (Ellmaier & Engel 2004: 24)

Wenn man sich für die passende Finanzierung entschieden hat kommt es natürlich in weiterer Folge darauf an welches Ziel man mit der Immobilie verfolgt:

- Kauf – halten (ggf. vermieten) – Verkauf
- Kauf – halten (ggf. vermieten)
- Kauf – entwickeln – Verkauf
- Kauf – entwickeln – halten (ggf. vermieten) – Verkauf
- Kauf – entwickeln – halten (ggf. vermieten)

(Vgl. Jasenek 2016: 256)

Immobilienentwickler raten, um eine hohe Eigenkapitalrendite zu erwirtschaften den Leverage-Effekt zu nutzen. Das bedeutet mit anderen Worten durch den optimalen Einsatz von Fremdkapital die Eigenkapitalrendite zu maximieren. Der Fremdkapitalzinsatz darf im vorliegenden Fall nicht höher sein, als der Zins, den man aus der Verwertung oder aus den Mieteinnahmen aus der Immobilie generiert. In Österreich werden im Durchschnitt 30-40% eigenfinanziert, da die Banken aufgrund des hohen Risikos von Immobilienprojekten vorsichtig geworden sind. (Jasenek 2016: 257)

Entscheidet man sich nach dem Kauf die Immobilie zu halten und gleich zu vermieten werden dementsprechend Mieteinnahmen lukriert, mit denen man das aufgenommene Fremdkapital inklusive Zinsen schrittweise zurückzahlen kann. (Vgl. Maier 2016: 6)

Bei einer Entwicklung oder Herstellung einer Immobilie fallen in der ersten Phase hingegen meist Verluste an. Um diese Verluste verwerten zu können müssen verschiedene Voraussetzungen vorliegen und die möglichen steuerrechtlichen Optionen geklärt werden. (Jasenek 2016: 257)

Sofern die Fremdkapitalzinsen aus dem Fremdkapitel stammen, welches zur Finanzierung der Herstellung aufgewendet wird, besteht ein Aktivierungswahlrecht. In zwei

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Varianten wird erläutert, unter welchen Voraussetzungen die Aktivierung sinnvoll ist oder diese unterbleiben soll. (EStR 2000: Rz 2201)

Variante 1: Falls die Fremdkapitalkosten nicht aktiviert werden, können sie als Betriebsausgaben angesetzt werden. Während der Entwicklung fallen, wie gerade erwähnt, grundsätzlich Verluste an. Diese können mit Gewinnen derselben Periode verrechnet werden. Falls keine Gewinne in dieser Periode anfallen, können die Verluste, zumindest bei Körperschaften in die nächsten Perioden unbegrenzt vorgetragen werden. Die Verluste können sodann in Perioden, in denen Gewinne erwirtschaftet werden, mit bis zu maximal 75% der steuerpflichtigen Gewinne ausgeglichen werden. Gewinne können beispielsweise aus dem Verkauf der Immobilie stammen. Im außerbetrieblichen Bereich hingegen gibt es keine Möglichkeit des Verlustvortrags. Man sollte allerdings von einer Aktivierung absehen, wenn in der Periode des Verlustes bereits Gewinne anfallen. Zumeist sind dies Gewinne aus möglichen anderen Immobilienprojekten. Im Rahmen einer Unternehmensgruppe können die Verluste sofort verwertet werden, falls es ebenso Gewinne in dieser Gruppe geben sollte. (Vgl. Jasenek 2016: 257 f., 273)

Variante 2: Eine Aktivierung der Fremdkapitalzinsen innerhalb der Herstellungsphase ist vor allem ratsam, wenn die Immobilie nach der Entwicklung verkauft wird und somit möglicherweise nicht der gesamte Verlustvortrag verwertet werden kann. Bei einer Aktivierung der Zinsaufwendungen würden diese zum Buchwert des Gebäudes hinzugerechnet und in Folge steuerwirksam abgeschrieben werden. (Vgl. Jasenek 2016: 258)

Im Zweifelsfall sollte eine Berechnung erfolgen und festgestellt werden unter welchen Prämissen die Zinsaufwendungen schneller ausgeschöpft werden können. (Vgl. Jasenek 2016: 258)

Nach der Herstellungsphase muss entschieden werden, ob die Immobilie verkauft oder vermietet werden soll. Durch die Vermietung erwirtschaftet man einen Cashflow, mit dem man das aufgenommene Fremdkapital samt Zinsen tilgen kann. (Vgl. Jasenek 2016: 258 f.)

Sofern man die erste Immobilie gewinnbringend verkauft oder Mieteinnahmen damit lukriert und die Schulden getilgt hat, kann man weitere Immobilien nach demselben

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Modell kaufen, entwickeln oder auch wiederverkaufen bis man ein geeignetes Immobilienportfolio aufgebaut hat. Natürlich kann man ebenso parallel zur ersten Immobilie eine zweite kaufen und diese entwickeln bzw. vermieten, was wiederum aber mehr Kapital bindet und ebenso Risiko mit sich bringt. (Vgl. Maier 2016: 6)

4.4 Steuerliche Optimierungen beim Auf- und Ausbau eines Immobilienvermögens

Die erste Immobilie ist immer die Schwierigste. Der Immobilieninvestor steht vor der Frage nach der passenden Finanzierung, der passenden Rechtsform und steuerlichen Hürden. Auch hier gibt es viele Möglichkeiten dies steueroptimal umzusetzen.

Natürlich stellt sich neben der Frage der geeigneten Finanzierung und der geeigneten Rechtsform die Frage wie man diese Prämissen optimal nutzen kann, um die Steuerbelastung möglichst gering zu halten. Dieses Kapitel gibt Aufschluss über die ertragsteuerlichen Auswirkungen – die umsatzsteuerlichen Auswirkungen werden nicht betrachtet.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

4.4.1 Steuerliche Betrachtung des Kaufs einer Immobilie

Rechtsform	unentgeltlich	entgeltlich	Steueroptimierung
Privatvermögen	Stufentarif	3,5% Grunderwerbsteuer	
Personengesellschaften	Stufentarif	3,5% Grunderwerbsteuer	Übertragung von <95% der Anteile Übertragung von 94% (94,9%) im ersten Jahr; erst nach 5 Jahren die restlichen 6% (5,1%) Übertragung über eine mittelbare Gesellschaft
Kapitalgesellschaften	Stufentarif	3,5% Grunderwerbsteuer	Verkauf von weniger als 95% der Anteile an zumindest zwei Erwerber (Zwerganteil von 5,1%) Übertragung über eine mittelbare Gesellschaft
Stiftungen	Stufentarif (+ 2,5% Stiftungseingangsäquivalent bei Immobilienwidmungen an die Stiftung)	3,5% Grunderwerbsteuer	
Betriebsübertragung			Freibetrag 900.000 Euro (Voraussetzungen müssen erfüllt sein) danach bis zu 0,5%

Tabelle 2: Steuerliche Betrachtung Kauf einer Immobilie (Eigene Darstellung)

Neben dem Kaufpreis löst der Kauf einer inländischen Immobilie grundsätzlich verschiedene Anschaffungsnebenkosten, wie z.B. die Grunderwerbsteuer aus. (Vgl. §1

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Abs. 1 GrEStG, EStR 2000, Rz 2174, 2186) Auf die Grunderwerbsteuer wird jedoch in dieser Arbeit nur rudimentär eingegangen, da sich der Fokus auf die Immobilienertragsteuer richtet.

Grundsätzlich fällt beim Kauf eines inländischen Grundstückes die Grunderwerbsteuer an. (Wehinger 2016: 196) Bei einem entgeltlichen Erwerb beträgt die Steuer im Allgemeinen gemäß § 7 Abs. 1 Z3 GrEStG 3,5%.

Bei unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerben kommt ein Stufentarif zur Anwendung. Die Steuer beträgt hierbei gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG für die ersten 250.000 Euro 0,5% vom Verkehrswert, für die nächsten 150.000 2% vom Verkehrswert und für alles was darüber hinaus geht 3,5% vom Grundstückswert. Bei teilentgeltlichen Erwerben mit Gegenleistung von mehr als 70% beträgt die Steuer 3,5% sowie für alle anderen entgeltlichen Erwerbsvorgängen. Beträgt die Gegenleistung beim teilentgeltlichen Erwerb weniger als 70% wird für den unentgeltlichen Teil der oben genannte Stufentarif angewendet; für den entgeltlichen Teil 3,5%. (Fuhrmann & Kerbl 2015: 253)

Der Grundstückswert kann entweder nach dem Pauschalwertmodell oder dem Immobilienpreisspiegelmodell errechnet werden. Dabei stellt das Pauschalwertmodell auf den hochgerechneten dreifachen Bodenwert zuzüglich dem Wert des Gebäudes ab. Das Immobilienpreisspiegelmodell geht hingegen vom Immobilienpreisspiegel aus und leitet den Grundstückswert daraus ab. (Vgl. § 4 Abs. 1 GrEStG; Raab in Pinetz et al. 2017: Rz 30)

Natürlich gibt es auch Befreiungen von der Grunderwerbsteuer. Wenn das Grundstück unentgeltlich im Rahmen einer Betriebsübertragung erworben wurde kommt ein Freibetrag in Höhe von 900.000 Euro zu tragen. Dabei muss der Erwerbende eine natürliche Person sein und der Betrieb, der erworben wurde, muss betriebliche Einkünfte erzielen. Weiters muss der Übertragende bereits das 55. Lebensjahr vollendet haben oder in einer Verfassung sein, in der es ihm nicht mehr zuzumuten ist seinen Betrieb fortzuführen bzw. seine Stellung im Betrieb auszuführen. Wenn nur ein Teil des Anteils übertragen wird, ist die Höhe des Freibetrags aliquot zu berechnen. Für Ausnahmen von der Besteuerung gem. § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG beträgt die Steuer gem. § 7 Abs. 1 Z2 lit b und lit c maximal 0,5% vom Grundstückswert. (Fuhrmann & Kerbl 2015: 253)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Falls keine Befreiung in Frage kommt, gibt es noch weitere Möglichkeiten die Steuer zu optimieren. Bis 2016 war beispielsweise für Personengesellschaften noch eine steuerliche Lücke offen, die jedoch durch das StRefG 2015/2016 geschlossen wurde. Gemäß §1 Abs. 2a GrEStG ist nun auch der Verkauf von 95% der Anteile an Personengesellschaften, welche Grundstücke besitzen, innerhalb von fünf Jahren an neue Gesellschafter von der Grunderwerbsteuer erfasst. (Vgl. §1 Abs. 2a GrEStG; Mechtler & Pinetz 2017: Rz 791)

Ebenso löst gem. §1 Abs. 3 GrEStG ein Kauf von mindestens 95% der Gesellschaftsanteile durch einen einzelnen Erwerbenden oder durch eine Unternehmensgruppe die Grunderwerbsteuer aus. (Vgl. §1 Abs. 3 GrEStG, Jasenek 2016: 271)

Durch diese Tatbestände wird unter anderem deutlich, dass §1 Abs. 3, der für Kapitalgesellschaften gilt in einem weiteren Ausmaß definiert wurde als für Personengesellschaften. (Mechtler & Pinetz 2017: Rz 791) Bei einem Verkauf von 95% der Gesellschaftsanteile einer Personengesellschaft an zumindest zwei Personen innerhalb von fünf Jahren würde der Tatbestand der Grunderwerbsteuer gem. §1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sein. Bei Kapitalgesellschaften würde in selbiger Konstellation, d.h. Verkauf von 95% der Geschäftsanteile an zwei Personen, keine Grunderwerbsteuerschuld anfallen, da gem. § 1 Abs. 3 der Erwerb durch eine einzige Person zu erfolgen hat. Somit ist die Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft klar im Nachteil. (Vgl. Schimmer & Stückler 2015: 469; ErlRV 684 BlgNR XXV. GP: 34)

Für Stiftungen gelten seit 2016 ebenso die Steuertarife des § 7 GrEStG, jedoch fällt bei unentgeltlichen Immobilienwidmungen an die Stiftung neben dem anzuwendenden Stufentarif auch das Stiftungseingangssteueräquivalent In Höhe von 2,5% an. Maximal liegt die Belastung demnach bei 6%. (Wiedermann 2016: 338 f.)

Im umgekehrten Fall, wenn die Immobilie von der Stiftung an einen Begünstigten unentgeltlich übergeht, muss nur der Stufentarif beachtet werden. Das Stiftungseingangssteueräquivalent fällt in dieser Konstellation nicht an. (Stingl & Sulz 2018: Kap. 10: 21)

Es stellt sich also die Frage, ob es sich bei der Übertragung der Anteile um einen Asset oder Share Deal handelt und welche Möglichkeiten der Steueroptimierung die

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

jeweilige Variante mit sich bringt. Hier werden die entgeltlichen Übertragungen beleuchtet, da die unentgeltlichen Übertragungen in einem eigenen Kapitel über Schenkungen und Erbschaften behandelt werden. (Wehinger 2016: 195)

Obwohl die Rechtslage durch das StRefG 2015/2016 den Spielraum für den Kauf von Anteilen an Personengesellschaften gestrafft hat, gibt es immer noch eine Konstellation, unter welcher man die Grunderwerbsteuer optimieren kann. Die Steuer lässt sich durch einen mittelbaren Erwerb an dem Unternehmen, welches ein Grundstück besitzt, vermeiden. In diesem Fall kauft man Anteile des an dem Unternehmen beteiligten Unternehmens und vereint somit über Umwege das Grundstück in einer Hand. Dieses zwischengeschaltete Unternehmen fungiert als Abwehr gegen die Grunderwerbsteuer, da das Gesetz nur auf den unmittelbaren Erwerb einer Beteiligung abstellt. (Jann et al. 2016: 624)

Durch den mittelbaren Kauf von Unternehmensanteilen an Kapitalgesellschaften, die Immobilien in ihrem Betrieb besitzen, bzw. einen Kauf von unter 95% der Anteile, schafft man es zwar die Grunderwerbsteuer zu umgehen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Immobilien bleiben jedoch in jedem Fall unverändert. Demnach findet für den Erwerber kein steuerlicher Step-up des Buchwertes der Immobilie statt, da nicht die Liegenschaft selbst, sondern die Anteile an einer Gesellschaft erworben wurden. (Jasenek 2016: 271; Wehinger 2016: 218) Da die Anschaffungskosten beim Kauf der Anteile nicht erhöht wurden, wird die Abschreibungsbemessungsgrundlage nicht höher und die jährliche Abschreibung bleibt gering. Dem gegenüber stehen auch die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, im Falle einer Vermietung der Liegenschaft. Durch diese Konstellation wird die Ertragssteuerbelastung höher sein, als bei einem direkten Kauf der Liegenschaft und anschließenden Vermietung. Im Zweifelsfall müssen die Kosten der Einsparung der Grunderwerbssteuer den Ertragsteuern gegenübergestellt werden, um somit eine Entscheidung zu treffen. (Vgl. Wehinger 2016: 218)

Anders jedoch beim Kauf von Anteilen einer Personengesellschaft (unter 95%) hier ist der Step-up der Anschaffungskosten steuerwirksam. (Jasenek 2016:274) Dies hat zum steuerlichen Vorteil, dass die Abschreibungsbemessungsgrundlage für Gebäude sich durch die Übertragung stiller Reserven erhöht. Der Vorteil kommt dann zur Geltung, wenn der Erwerber die bebaute Liegenschaft vermietet oder verpachtet bzw. zum Zweck der Erzielung von Einkünften verwendet. (Wehinger 2016: 211)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.
TU Bibliothek Your knowledge hub WIEN

Beim Asset Deal gehen die Eigentumsrechte bei der Übertragung von Anteilen der Gesellschaft auf den Erwerber über. Das bedeutet, dass auch das Eigentum der Immobilie auf den Käufer übergeht und somit die Grunderwerbsteuer auslösen. Zu dem fallen 1,1% Eintragungsgebühr für die Eintragung im Grundbuch an. (Wehinger 2016: 205f.)

Bei einem Asset Deal erfolgt jedoch ein Step-up der Anschaffungskosten anders als beim vorher angesprochenen Share Deal von Anteilen einer Kapitalgesellschaft. Hier kommt demzufolge der steuerliche Vorteil der höheren Abschreibung zu tragen. Weiters kommt es dadurch zur Aufwertung der Immobilie (Wehinger 2016: 211) Der Wert des Grund- und Bodens ist jedoch bei der Berechnung der Abschreibung von der Abschreibungsbemessungsgrundlage zu trennen und erst dann erfolgt die Verteilung auf die Nutzungsdauer. Beispielsweise ist der Wert des Grundstücks im außerbetrieblichen Bereich mit 40% der Anschaffungskosten gesetzlich festgesetzt worden. (Vgl. § 16 Abs. 1 Z8 lit d EStG)

Die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen eines Asset Deals sind danach zu beurteilen, ob die Liegenschaft nach der Entwicklung verkauft werden soll und an wen. Grundsätzlich ist der Kauf von der Umsatzsteuer befreit, kann aber auf Option steuerpflichtig behandelt werden. Das ist von Vorteil, wenn die Immobilie nach der Errichtung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer verkauft wird. Ist dies der Fall ist die Vorsteuer der Errichtungskosten abzugsfähig. Falls die Liegenschaft jedoch an eine natürliche Person oder an ein Unternehmen veräußert werden soll, welches nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, wird der Kaufpreis durch die Ausübung der Option der steuerpflichtigen Behandlung belastet. Es ist also immer im konkrete Einzelfall zu betrachten, ob der entstehende Vorsteuerabzug auf die Errichtungskosten im Betracht auf den Veräußerungspreis rechtzufertigen ist. (Wehinger 2016: 205 f.)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

4.4.2 Steuerliche Betrachtung der Vermietung

Rechtsform	Besteuerung	Steueroptimierung
Privatvermögen	§ 23 EStG bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (auch bei gewerblichen Grundstückshändlern) § 28 EStG bei Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung Einkommensteuertarif Bis zu 55%	Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten Bei gleichzeitiger ImmoESt-Anwendung durch Grundstücksveräußerungen: Optierung zur Regelbesteuerung, sinnvoll bei Verlusten aus Grundstücksveräußerungen Bauherrenmodell – Vorsteuerabzug + Absetzung der Nebenkosten
Personengesellschaften	Transparenzprinzip § 23 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkommensteuertarif Bis zu 55%	Siehe Privatvermögen
Kapitalgesellschaften	Gewinnermittlung nach §5 EStG Körperschaftssteuer: 25% + 27,5% bei Gewinnausschüttung	Keine Ausschüttung an die Gesellschafter, sondern Reinvestition in weitere Immobilienprojekte
Stiftungen	25%	

Tabelle 3: Steuerliche Betrachtung Vermietung (Eigene Darstellung)

Wird die Immobilie nach dem Kauf vermietet, kommt abhängig von der Rechtsform und der Einkunftsart die jeweilige steuerliche Belastung (Einkommens- oder Körperschaftsteuer) zur Anwendung. Wenn eine natürliche Person, sei es im Rahmen eines Einzelunternehmens oder im Rahmen einer Personengesellschaft, Immobilien vermietet, muss als erstes die Grenze der Einkunftsart klar definiert werden. Handelt es

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

sich um eine reine Vermögensverwaltung oder spricht man von einer gewerblichen Vermietung? Daraus ist abzuleiten, ob es sich bei der Vermietung eines Grundstückes um eine reine Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb vorliegen und dadurch steuerliche Besonderheiten auftreten. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 13: 38ff)

Eine gewerbliche Vermietung liegt vor, wenn neben der reinen Vermietung einer Immobilie Nebenleistungen erbracht werden. Die vermögensverwaltende Vermietung stellt nur auf die Nutzungsüberlassung von Immobilien ab. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 13: 38f) In welchem Umfang die Nebenleistungen anfallen dürfen ist bei der Vermietung von Wohnraum jedenfalls strittig. Der UFS bzw. das BFG gehen in ihren jüngeren Rechtsprechungen von einem weiten Spielraum aus. Dementsprechend stellt beispielsweise die Mitvermietung der Wohnungseinrichtung und Küchengeräten keine typisch gewerbliche Nebenleistung mehr dar. (Vgl. UFS 9.3.2005, RV/0081 – W/04; UFS 24.4.2008, f 70591 – I/06) Der VwGH hingegen hat in seinem Urteil aus 2009 dies gegenteilig betrachtet. (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060) In Ausnahmefällen wird die laufende verwaltende Tätigkeit, wenn sie einen großen Umfang annimmt und diese sodann nach außen hin als Gewerbe wahrgenommen wird, als gewerbliche Vermietung eingestuft. (Kumer & Behrendt-Krüglstein 2016: 106; VwGH 22.4.2004, 2000/15/0105)

Natürliche Personen können somit Immobilien entweder über eine gewerbliche Vermietung oder einfach durch eine private Vermögensverwaltung vermieten. Im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung erwirtschaftet die natürliche Person außerbetriebliche Einkünfte, im Gegensatz zur gewerblichen Vermietung, bei der die Immobilien sodann dem Betrieb zugerechnet werden. (Wilplinger 2016: 68) Weiters gibt es die Möglichkeit eine vermögensverwaltende Personengesellschaft als Vermieter einzusetzen. (Wilplinger 2016: 75)

Bei natürlichen Personen unterliegen die außerbetrieblichen Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung einer Immobilie gem. §28 EStG dem progressiven Einkommensteuertarif gem. § 33 EStG. Dies kann im schlechtesten Fall bedeuten, dass diese Einkünfte mit einem Spitzensteuersatz von 55% besteuert werden. Die Einkünfte errechnen sich bei dieser außerbetrieblichen Einkunftsart aus dem Überschuss der Einnahmen über den Werbungskosten. Im Falle eines Verlustes kann dieser mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Hier ist jedoch Vorsicht aufgrund

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

der Vermutung von Liebhaberei geboten. (Vgl. § 33 EStG; Wilplinger 2016: 75; Möstl & Trumer 2016: 137)

Natürliche Personen können 60% der Verluste aus einer privaten Grundstücksveräußerung, wenn sie zur Regelbesteuerung optieren, mit Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung ausgleichen. Dazu wird in der steuerlichen Betrachtung des Verkaufs noch detaillierter eingegangen. (Wehinger 2016: 209) Für außerbetriebliche Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung steht der natürlichen Person jedoch kein Verlustvortrag zu. (Kumer & Behrendt-Krüglstein 2016:96)

Bei einer Personengesellschaft gilt das Transparenzprinzip, wodurch hier die Gesellschafter steuerlich wie Einzelunternehmer behandelt werden. Das heißt auch in diesem Fall fällt für die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung je nach Einkommensteuertarif eine Besteuerung bis zu 55% an. (Vgl. Kanduth-Kristen 2016: 115, 127; § 33 EStG)

(Vermögensverwaltende) GmbH: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden im Rahmen einer GmbH stets als Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb behandelt und im Rahmen der Gewinnermittlung schlussendlich mit 25% Körperschaftsteuer besteuert. (Vgl. § 7 Abs. 2 KStG; § 7 Abs. 3 KStG; § 22 KStG) Erst bei der Ausschüttung der Gewinne der GmbH fallen 27,5% Kapitalertragsteuer für die Gesellschafter an. (Vgl. § 27a Abs. 1 Z2 EStG) Der Kapitalertragsteuer kann man jedoch entgehen, wenn man die Gewinne nicht ausschüttet, sondern wieder reinvestiert. (Vgl. Wolf 2011: 33)

Vermietet eine GmbH Betriebsgebäude zu Wohnzwecken kann sie dafür eine Abschreibung von 1,5% ansetzen. Für alle anderen Betriebsgebäude gilt die Abschreibungsquote von 2,5%. (Sulz & Oberkleiner 2015: 161) Die Abschreibung kann jedoch nur für das Gebäude und nicht für den Grund und Boden angesetzt werden. (Wilplinger 2016: 78)

Dementsprechend wäre eine gewerbliche Vermietung über eine Kapitalgesellschaft der Vermietung als natürliche Person bzw. als Personengesellschaft vorzuziehen, vorausgesetzt die Gewinne werden nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet. Falls diese ausgeschüttet werden entspricht die gesamte Steuerbelastung 45,63%. (Wolf

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

& Geiger 2018: 271) Im Einzelfall ist daher abzuwägen, welche Option steuerlich vorteilhafter erscheint.

Weiters kann man im Rahmen eines Bauherrenmodells einkommenssteuerrechtliche Vorteile geltende machen. Beispielsweise kann man die Vorsteuer der Baukosten abziehen, falls die Immobilie in Folge umsatzsteuerpflichtig vermietet werden soll. Dafür muss die Einkunftsquelle allerdings vom Finanzamt akzeptiert worden sein. (Vgl. Reisch & Klippl 2015a: 128) Unter Anwendung der Bauherreneigenschaft dürfen außerdem beispielsweise bestimmte Nebenkosten, die mit dem Erwerb eines Grundstücks zusammenhängen sofort abgesetzt werden. Ein Bauherr kann entweder eine natürliche Person, eine Miteigentumsgemeinschaft/-unternehmerschaft, eine GmbH & Co KG oder eine Körperschaft sein. (Erdélyi 2016: 115) Auf die Wortinterpretation des „kleinen und großen Bauherren" wird verzichtet, da unter anderem Doralt die Meinung vertritt, dass das EStG nicht auf zwei verschiedene Bauherrenbegriffe abzielt. (Doralt, 1994: 61) Vorsicht ist hier jedoch bei der Körperschaft und Miteigentumsgemeinschaft/-unternehmerschaft geboten, wenn die Anteilseigner zu wenig Mitspracherecht besitzen, denn unter dieser Voraussetzung ist das AIFMG anzuwenden und somit kann es dazu kommen, dass die ertragssteuerlichen Vorteile nicht mehr anzuwenden sind. (www.tpa-group.at) Bauherrenmodelle sind unter anderem vom Verlustausgleichsverbot ausgeschlossen, insofern nicht mit den Steuervorteilen dieser Modelle geworben wird. (Reisch & Klippl 2015a: 127)

Stiftung: Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Stiftung werden gleich der GmbH mit 25% Körperschaftsteuer besteuert. Wenn die Vermietung an Begünstigte erfolgt, müssen in einem Fremdvergleich die Mieten fremdüblich sein. Ist dies nicht der Fall liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. (Bovenkamp et al. 2015: 193) Die Miete wird um den Betrag fiktiv erhöht, der für einen Dritten im Fall einer Vermietung anfallen würde und in weiterer Folge mit 27,5% Kapitalertragsteuer besteuert. Möchte jedoch der Stifter die Kapitalertragsteuer bei unentgeltlicher Nutzung einer Immobilie umgehen, müsste er sich jedenfalls bei der Übertragung der Immobilie an die Stiftung ein Fruchtgenussrecht einräumen. (Wiedermann 2016: 355) Ausschüttungen aus Portfoliodividenden der Privatstiftung sind jedoch grundsätzlich steuerfrei.(www.tpa-group.at) Es bleibt zu erwähnen, dass eine Stiftung gegenüber einer Privatperson keine ertragssteuerlichen Vorteile in Bezug auf die Vermietung und Verpachtung hat. (Wiedermann 2016:350)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

4.4.3 Steuerliche Betrachtung des Verkaufs

Rechtsform	Besteuerung	Steueroptimierung
Privatvermögen	Grundsätzlich 30%	Befreiungstatbestände Möglicherweise Optierung zur Regelbesteuerungsoption: Sinnvoll bei Ausgleich mit anderen Einkunftsarten & Abzug von Werbungskosten; Möglicherweise Optierung zur Veranlagung: Sinnvoll bei Verlusten aus Grundstücksveräußerungen (Ausgleich)
Personengesellschaften	Grundsätzlich 30%	Siehe Privatvermögen
Kapitalgesellschaften	Grundsätzlich 25% + 27,5% bei Ausschüttung	Befreiungstatbestände Keine Gewinnausschüttung, sondern Reinvestition Abspaltung der Liegenschaft in einen anderen Betrieb inkl. Verbindlichkeiten
Stiftungen	Grundsätzlich 25% Zwischenbesteuerung; 27,5% bei Ausschüttung und Gutschrift der Zwischenbesteuerung bei der Stiftung	Befreiungstatbestände Keine Gewinnausschüttung, sondern Reinvestition (Stiftungszweck beachten)
Allgemein		Umlegung der Nebenkosten vom Veräußerer auf den Erwerber

Tabelle 4: Steuerliche Betrachtung Verkauf (Eigene Darstellung)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Werden zu wiederholten Male Immobilien an- und verkauft stellt sich die Frage ob es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel, um einen Verkauf aus dem Betriebsvermögen oder es sich lediglich um eine private Veräußerung handelt. Dementsprechend hat dies auch unterschiedliche steuerliche Auswirkungen. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 13: 42)

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn die Grundstücksveräußerungen planmäßig, nachhaltig und mit Gewinnabsicht erfolgen. (EStR 5440)

Weiters gibt es noch weitere Indizien für einen gewerblicher Grundstückshandel, wenn beispielsweise:

- wiederholt An- und Verkäufe von Grundstücken in beachtlichem Ausmaß stattfinden,
- die Finanzierung zum Großteil durch Fremdkapital erfolgt,
- die gekauften Gebäude umfassend saniert werden oder Maßnahmen gesetzt werden, die zur Wertsteigerung führen,
- der Verkaufserlös zum Kauf neuer Immobilien verwendet wird,
- Werbemaßnahmen gesetzt werden, um Käufer zu suchen,
- Makler beauftragt werden,
- Voraussetzungen geschaffen werden, die ein Indiz für eine künftige Bebauung darstellen,
- der Betreiber aufgrund seiner Profession Kenntnisse in Bezug auf Immobilien besitzt, da man hier von einer Planmäßigkeit ausgehen kann.
  (EStR 5445; vgl. Kumer & Behrendt-Krüglstein 2016: 109)

Sofern diese Voraussetzungen vorliegen werden die Grundstücke und Immobilien, die sich im Betriebsvermögen befinden als Umlaufvermögen deklariert. Das bedeutet, dass der besondere Steuersatz von 30% im Falle eines Verkaufs dieser Grundstücke nicht anzuwenden ist. (§30a Abs. 3 Z1 EStG) Die Zurechnung zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen ist steuerlich gesehen im Zeitpunkt der Veräußerung entscheidend. Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, ist der Veräußerungserlös bei natürlichen Personen mit dem progressiven Einkommensteuertarif mit bis zu 55% zu besteuern. Dies gilt auch für Personengesellschaften aufgrund des Durchgriffsprinzips wird der Veräußerungsgewinn auf Gesellschafterebene erfasst. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 13: 86) Für Kapitalgesellschaften gilt

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Wird der gewerbliche Grundstückshandel über eine Kapitalgesellschaft praktiziert, werden die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken mit der Körperschaftssteuer in Höhe von 25% besteuert. (Wehinger 2016: 206) Erst bei einer Ausschüttung würden 27,5% Kapitalertragsteuer fällig. (Wolf/Geiger 2018: 271) Die Kapitalgesellschaft hat somit einen klaren Vorteil gegenüber einer Personengesellschaft oder einem Einzelunternehmen.

Zudem sind weitere steuerliche Folgen zu berücksichtigen. Wird die Liegenschaft zum Umlaufvermögen gezählt:

- können keine stillen Reserven übertragen werden
- kann die laufende AfA nicht geltend gemacht werden
- ist nur mehr die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bei einem Wertverlust der Liegenschaft gegeben. Voraussetzung hierfür ist, dass die bisher aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten über dem gesunkenen Marktwert liegen.
- sind Instandsetzungskosten zu aktivieren. (im Falle einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung) Erhaltungsarbeiten, die stetig anfallen können aufwandwirksam geltend gemacht werden.

(Nidetzky et al. 2018: Kap. 13: 45)

Bei einem Verkauf, bei dem kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ist wie in den ersten Kapiteln detailliert beschrieben die Immobilienertragsteuer maßgeblich. Als erstes sollten die Befreiungstatbestände untersucht werden, um danach weiter in die steuerliche Betrachtung einzutauchen.

Nach Reisch & Klippl kann man nach nachfolgendem Prüfungsschema vorgehen:

- Liegt eine Hauptwohnsitzbefreiung vor?
- Liegt eine Herstellungsbefreiung vor?
- Gibt es einen behördlichen Eingriff oder droht unmittelbar ein behördlicher Eingriff auf dessen Grundlage das Grundstück veräußert wurde?
- Liegt ein Zusammenlegung- und Flurbereinigungsverfahren vor?
- Handelt es sich um eine Grundstücksveräußerung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften?
- Erfolgt der Zufluss der Veräußerungssumme erst nach über einem Jahr?

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

- Werden die stillen Reserven aus der Veräußerung gem. § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt?
- Wird der Verkaufspreis mittels Rente bereitgestellt?
- Wurde das Grundstück zwangsversteigert?

(Reisch & Klippl 2015b: 240f)

Immobilien im Privatvermögen: Wenn man als Privatperson eine Immobilie kauft, um diese eigens zu nutzen und nicht bzw. nur teilweise zu vermieten, ist es aus heutiger Sicht unter Berücksichtigung der Gesetzeslage gem. §30 Abs. 2 Z1 EStG zur Immobilienertragsteuer denkbar diese privat zu kaufen und bei gegebener Zeit, frühestens jedoch zwei Jahre nach Ankauf, wenn die Immobilie als Hauptwohnsitz genutzt wurde, wieder zu verkaufen und den Hauptwohnsitz aufzugeben. Der Verkaufserlös ist in diesem Falle von der Immobilienertragsteuer aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung befreit. (Vgl. EStR 2000, Rz 6639, vgl. Ellmaier & Engel 2004: 237) Weitere Möglichkeiten dieser Befreiungsart wurden bereits in Kapitel 2 dieser Arbeit beleuchtet.

Im Falle einer zusätzlichen Vermietung der Immobilie, v.a. bei einem Zinshaus, das ebenso zu Wohnzwecken genutzt wird, sollten Überlegungen einer Parifizierung angestellt werden. Dies insbesondere, wenn mehr als 2/3 der Immobilie vermietet werden. In diesem Fall bleibt die zumindest die Steuerfreiheit der Wohnung, welches dem Hauptwohnsitz nutzt, gewahrt. (Ellmaier & Engel 2004: 239f) Bei Mietwohnungen, die erst später gekauft werden, gibt es verschiedene Meinungen, ab wann der Hauptwohnsitz als begründet gilt. Ellmaier und Engel vertreten die Meinung, dass die Frist erst mit dem Kaufvertrag der Eigentumswohnung begründet wird. (Ellmaier & Engel 2004: 239f) Der VwGH widerlegte dies jedoch und stellte fest, dass §30 Abs. 2 Z1 lit b nicht auf einen bestimmten Rechtstitel für die Nutzung der Wohnung abstellt und es somit nichts an der Dauer der Begründung des tatsächlichen Hauptwohnsitzes ändert, ob die Wohnung im Vorfeld nur gemietet wurde. Auch der Kauf einer Wohnung und zeitnaher Verkauf fällt somit unter die Hauptwohnsitzbefreiung, wenn der Verkaufende diese bereits zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt hat und diesen nun aufgibt. (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005) In diesen beiden Fällen ist es sinnvoll und auch steuerlich effizienter die Immobilien privat zu kaufen, da die Hauptwohnsitzbefreiung bei der betrieblichen Veräußerung der Immobilie nicht greift. (EStR 2000: Rz 6634d) Zudem muss man bei der Gründung einer GmbH für diese Zwecke mit Kosten zu rechnen, die sich in diesem Fall nicht rentieren würden. (Vgl. Neuwirth 2015: 16)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Neben der Hauptwohnsitzbefreiung kann ein Privatinvestor auch von der Herstellerbefreiung Gebrauch machen. Jedoch muss er gemäß §30 Abs. 2 Z2 dafür selbst das Gebäude herstellen, nicht bloß sanieren und darf über zehn Jahre keine Mieteinkünfte mit der Immobilie erzielen. Zusätzlich trifft ihn unter diesen Umständen das Baurisiko und das Risiko der Haftung bei der Veräußerung. (Vgl. EStR 2000: Rz 6645, Rz 6647, Wagner 2016: 37)

Es ist im Übrigen zu beachten, dass bei einer unentgeltlichen Übertragung einer Immobilie von einer natürlichen Person an eine Stiftung ebenso keine Immobilienertragsteuer anfällt, da hierbei aufgrund der Unentgeltlichkeit keine Veräußerung vorliegt. (Nähere Informationen dazu werden in Kapitel 5 beleuchtet. (Wiedermann 2016: 339)

Prinzipiell gilt für die Immobilienveräußerung einer Stiftung die Zwischenbesteuerung von 25%. Diese wird im Falle einer Ausschüttung der Zuwendungen an die Begünstigten der Stiftung, welche KESt-pflichtig sind, der Stiftung wieder gutgeschrieben.(Wiedermann 2016:347 f.) Hierbei gilt, dass die Stiftung gegenüber der Veräußerung einer Immobilie als Privatperson den Vorteil hat, dass anstelle der 30% Immobilienertragsteuer der geringere KESt Satz von 27,5% bei Ausschüttung der Zuwendung aus der Veräußerung an den Begünstigten anfällt. (Wiedermann 2016: 350)

Falls kein Befreiungsgrund der Immobilienertragsteuer vorliegt sind folgende Steuersätze, wie bereits in Kapitel 2 zu berücksichtigen: Für Altvermögen gilt der Steuersatz von 4,2% vom Verkaufspreis; für Altvermögen, welches nach 1987 von Grün- oder Bauland umgewidmet wurde beträgt die Immobilienertragsteuer 18% vom Verkaufspreis; bei Neuvermögen, welches die wahrscheinlichste Variante für einen privaten Immobilieninvestor darstellt fallen 30% Immobilienertragsteuer an. Die 30% werden von der Differenz des Veräußerungserlöses abzüglich der Anschaffungskosten berechnet. Der Unterschied zwischen der privaten und betrieblichen Veräußerung besteht darin, dass hier keine (außer z.B. Kosten für die Selbstberechnung, Kosten, die beim Erwerb angefallen sind, wie Eintragungsgebühr ins Grundbuch etc.) Werbungskosten berücksichtigt werden können. (Wagner 2016: 6) Insbesondere Verkäuferprovision an den Makler, Fremdkapitalzinsen, Kosten für Inserate. (EStG 2000: Rz 6666) Dem könnte man mit der Ausübung der Regelbesteuerungsoption entgegenwirken. (Wagner 2016: 6)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Zur Verlustverwertung bei privaten Veräußerungen bleibt zu erwähnen, dass diese zu 60% über 15 Jahre (inklusive dem Jahr der Veräußerung) mit Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden können. Ein Ausgleich mit einer anderen Einkunftsart ist nicht möglich. Auf Antrag darf auch der gesamte gekürzte Verlust im Jahr der Entstehung verwertet werden, falls dies möglich ist. Im Rahmen der Veranlagungsoption können die Verluste jedoch mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden und in Folge können 60% des verbleibenden Überhangs für den Ausgleich der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung verwendet werden. (Wagner 2016: 16 f.)

Im betrieblichen Bereich ergibt sich für den Einzelunternehmer bzw. Personengesellschaften ein ähnliches Bild. Auch hier gilt für Neuvermögen der besondere Steuersatz von 30%. Die Werbungskosten können auch bei natürlichen Personen im betrieblichen Bereich nicht abgezogen werden, wenn der besondere Steuersatz zur Anwendung kommt, es sei denn es handelt sich wie oben erwähnt um explizit angeführte Kosten, die im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung stehen. Bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption ist der Abzug wiederum zulässig. (Wagner 2016: 47 f.)

Die Verluste einer betrieblichen Grundstücksveräußerung dürfen jedoch, anders als bei einer privaten Veräußerung, mit Veräußerungsgewinnen desselben Jahres verrechnet werden. Der Verlustüberhang darf wiederum zu 60% Verlusten anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden. (Sulz & Oberkleiner 2015: 166 f.)

Für Betriebe, auf die die Immobilienertragsteuer grundsätzlich Anwendung findet, gelten demnach auch die Befreiungsgründe. Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt jedoch nicht zu tragen. Insbesondere wurden die Befreiungsgründe im betrieblichen Bereich in Kapitel 2.3.2.3. detailliert aufgezählt. Beispielsweise zählt die Veräußerung in Folge eines behördlichen Eingriffs oder in Folge einer Drohung eines behördlichen Eingriffs als Befreiungsgrund. (EStG, Rz 6651)

Wenn der private Investor jedoch über einen längeren Zeithorizont den Aufbau eines Immobilienvermögens anstrebt, ist die Möglichkeit eine GmbH zu gründen durchaus profitabel und auch steuerlich förderlich. Auch bei der GmbH gibt es diverse Möglichkeiten zur steuerlichen Optimierung des Portfolios bzw. des optionalen Verkaufs der Vermögensgegenstände. (Vgl. www.immlab.de)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Der Verkauf eines Grundstückes führt bei einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht zur Anwendung der Immobilienertragsteuer, dennoch fällt für die Auflösung der stillen Reserven 25% Körperschaftssteuer an. (Wehinger 2016: 206)

Falls der Verkauf eines Grundstückes über einen Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, welche das Grundstück besitzt, durch eine Kapitalgesellschaft erfolgt, kommt es ertragssteuerlich zur Belastung mit 25% Körperschaftssteuer. Somit gibt es hier keine steuerlichen Vorteile durch diese Gestaltungsmöglichkeit. Der Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person, Personengesellschaft oder einen Einzelunternehmer wird mit der KESt von 27,5% besteuert. Auf Antrag kann man in die Regelbesteuerung optieren, was aber nur in Verlustjahren Sinn macht bzw. wenn der durchschnittliche Steuersatz unter 27,5% sinkt. (Wehinger 2016: 219)

Eine weitere Möglichkeit die Immobilienertragsteuer zu optimieren, kann in Form einer Abspaltung eines Betriebes erfolgen. Wenn eine Körperschaft eine Liegenschaft in ihrem Betriebsvermögen hält, kann diese Liegenschaft mittels Abspaltung in eine andere Gesellschaft übertragen werden. Zudem werden Verbindlichkeiten in den neuen Betrieb ausgelagert. Die Anteile der neuen Gesellschaft werden veräußert und somit wird der Wert der Liegenschaft geschmälert, was wiederum zu einem niedrigeren Kaufpreis bzw. Veräußerungserlös führt. Die Steuer wird somit minimiert. (Vgl. Wehinger 2016: 222)

Allgemein lässt sich zu dem festhalten, dass eine Optimierung des Veräußerungsvorganges durch die Umlegung der Nebenkosten vom Veräußerer auf den Erwerber zu einer geringeren Immobilienertragsteuer führen kann. Die Kosten sind einerseits beim Erwerber zum Kaufpreis addierbar, wodurch sich seine Anschaffungskosten erhöhen, andererseits ist der Verkaufspreis auf Käuferseite niedriger. Dies wirkt sich auf Erwerberseite im Falle eines Wiederverkaufs positiv aus, da die Anschaffungskosten vom Verkaufserlös subtrahiert werden müssen und zusätzlich kann er höhere Abschreibungen vornehmen. Auf Verkäuferseite profitiert man vom niedrigeren Verkaufspreis und der somit einhergehenden reduzierten ImmoESt. (Fuhrmann & Lang 2015: 32)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

5 Die Übergabe des Vermögens an die nächste Generation

Die Übergabe einer Immobilie an die nächste Generation kann durch verschiedene Modi erfolgen. In diesem Kapitel werden die unentgeltlichen Übergaben behandelt, da auf die entgeltlichen Übertragungen in den vorigen Kapiteln bereits detailliert eingegangen wurde. Einerseits wird die Erbschaft an sich, andererseits die Schenkung behandelt.

Der Erwerb aufgrund eines Todesfalles ist gesetzlich im § 2 Abs. 1 ErbStG geregelt und zieht die persönliche Steuerpflicht nach sich. Insbesondere unterliegen die Fälle der Erwerbung aufgrund eines Todesfalles, die Schenkung und die Zweckzuwendung den Regelungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. (Vgl. § 1 Abs. 2; § 2 ErbStG)

Bei einer Übergabe an die nächste Generation besteht die Möglichkeit, dass verschiedene Steuern anfallen, auf die in weiterer Folge eingegangen wird bzw. werden Optimierungsmöglichkeiten dargestellt, um die Aufwände zu minimieren.

5.1 Erbschaft

Gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG gilt „der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches sowie der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb“ (§ 2 Abs. 1 Z1 und Z2) (auf den das bürgerliche Recht gelten) als Erwerb von Todes wegen. Weiters sind Vermögensvorteile eines Dritten auch vom Erwerb von Todes wegen erfasst, falls dieser mit dem Erblasser einen Vertrag geschlossen hat, als dieser noch unter den Lebenden war. (Vgl. § 2 Abs. 1 ErbStG)

Erhält eine Person ein Grundstück aufgrund eines Todesfalles stellt dies eine unentgeltliche Übertragung dar. Gemäß §7 Abs. 1 Z1 lit b wird von einer fiktiven Unentgeltlichkeit ausgegangen. (Pinetz & Plansky 2017: §7 Rz 11) Die Person wird zum/zur Vermächtnisnehmer/in. (Vgl. § 535 ABGB)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Da die Grunderwerbsteuer aufgrund einer entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragung ausgelöst wird fällt demnach auch die Erbschaft grundsätzlich unter den Tatbestand des § 1 GrEStG. (Vgl. § 1 GrEStG)

Bei unentgeltlichen Erwerben kommt gem. § 7 Abs. 1 Z2 GrEStG der Stufentarif zur Anwendung, d.h. 0,5% des Grundstückswertes fallen als Steuer auf die ersten 250.000 Euro an, für die nächsten 150.000 Euro werden 2% des Grundstückswertes an Steuer berechnet und alles was darüber hinaus geht, sprich alles über 400.000 Euro, wird mit 3,5% des Grundstückswertes besteuert. (Vgl. § 7 Abs. 1 Z2 GrEStG)

Da im Falle einer Erbschaft von einem Grundstück in jedem Fall eine unentgeltliche Übertragung vorliegt gilt es den Stufentarif bestmöglich zu nutzen. Dies wäre bei einer stückweisen unentgeltlichen Übertragung der Fall, bei der jedoch immer fünf Jahre zwischen einer erneuten Übertragung liegen müssen, da sonst eine Zusammenrechnung der Werte der Grundstücksübertragungen zur Berechnung der Grunderwerbsteuer vorgenommen wird. In diesem Fall kann der begünstigte Stufentarif in Anspruch genommen werden. (Kovar & Zorman 2017: 80)
Die Grunderwerbsteuer wird, wie in Kapitel 4.4.1 beschrieben, vom Grundstückswert berechnet. Dazu gibt es zwei Modelle – das Pauschalwertmodell oder die Berechnung aufgrund des Immobilienpreisspiegels. Wird die Pauschalwertmethode angewandt, sind keine steuerliche Optimierungen in diesem Bereich vorzunehmen. Dennoch sollte man auf jeden Fall den gemeinen Wert als Bemessungsgrundlage heranziehen, falls die Berechnung einen höheren Wert ergibt, um eine höhere Steuerlast zu vermeiden. (Vgl. § 4 Abs. 1 GrEStG)

Eine weitere Möglichkeit zur Steueroptimierung wird in der Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft gesehen, die ein Grundstück in ihrem Betriebsvermögen besitzt. Im Falle einer Erbschaft bzw. Übertragung sollte man das Konstrukt im Vorfeld so ausbauen, dass weniger als 95% der Gesellschaftsanteile in einer Hand gehalten werden, d.h. durch einen sogenannten Zwerganteil in Höhe von 5,1%, der von jemanden anderen als dem Erbenden gehalten wird, kann die Pflicht zur Grunderwerbsteuer im Erbfall vermieden werden. (Vgl. Arnold 2017: §1 Rz 367) Diese Gestaltung muss jedoch nachvollziehbar sein und darf nicht als unangemessen und ungewöhnlich in Bezug auf den wirtschaftlichen Erfolg angesehen werden. (VwGH 5.4.2011: 2010/16/0168) Bei Personengesellschaften muss zudem darauf geachtet werden, dass 95% Anteile nicht innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen,

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.
TU Bibliothek Your knowledge hub WIEN

da sonst die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst werden würde. Treuhandanteile sind zudem seit 2016 dem Treuhandgeber anzurechnen und somit ist eine Konstruktion mit dieser Art von Anteilen nicht mehr zielführend einzusetzen. (Vgl. ErlRV 684 BlgNR XXV. GP: 34-35) Dennoch ist hinzuzufügen, dass ein Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft auch in Höhe von 95% und darüber lediglich eine Grunderwerbsteuer von 0,5% des Grundstückswertes auslöst, was im Gegensatz zur Anwendung des Stufentarifs eine Erleichterung für den Steuerschuldner darstellen würde. (Jasenek 2016: 273)

Falls das vererbte Grundstück vermietet wurde und der Erbende dieses Mietverhältnis bzw. eine Vermietung im Allgemeinen fortsetzt wird die Absetzung für die Abnutzung ebenfalls vom Erbenden weitergeführt. Dies gilt auch für den Fall, dass das Gebäude nicht auf Dauer weitervermietet wird und der Rechtsvorgänger/die Rechtsvorgängerin die Immobilie mindestens einmal vermietet hat. (Vgl. EStR 2000: Rz 6442c)

Der Erwerb einer Immobilie durch Erbanfall wird grundsätzlich nicht mit der Immobilienertragsteuer besteuert, da dieser Vorgang unentgeltlich erfolgt und somit keine Veräußerung vorliegt. (EStR 2000: Rz 6624) Dennoch gibt es Ausnahmen, in denen eine Erbschaft sehr wohl eine Besteuerung auslösen. Beispielsweise kann der Fall, in dem es mehrere Erbende gibt und dem einen Erbenden bereits vor der Einantwortung ein Grundstück zugesprochen wird, das seine Erbquote übersteigt, eine entgeltliche Übertragung auszeichnen. Dieser Erbende muss an die/den anderen Erbenden eine Ausgleichszahlung leisten damit diese auf ihren Erbanteil verzichten. Unter diesen Voraussetzungen ist in jedem Fall eine entgeltliche Grundstücksübertragung anzunehmen, die in Folge die Immobilienertragsteuer auslöst. (Vgl. Primik & Pilz 2017: 33)

Im Falle des Falles, in dem die Ausgleichszahlung mit einem anderen Vermögensgegenstand erfolgt, welcher im Todesfall vererbt wurde, ein unentgeltlicher Erwerb des Grundstückes anzunehmen und somit ist wiederum keine Immobilienertragsteuer fällig. Relevant ist hierbei nicht aus welchen Mitteln die Nachlasszahlung tatsächlich vorgenommen wird, sondern nur, ob es möglich wäre die Ausgleichszahlung aus den Mitteln des Nachlasses zu begleichen. (Vgl. EStR 2000: Rz 134b Z1) Falls es jedoch nur teilweise möglich ist die Ausgleichszahlung aus den Mitteln des Nachlasses zu erbringen, ist der Anteil, der aus nachlassfremden Mitteln stammt für die Beurteilung heranzuziehen, ob es sich um eine Veräußerung handelt. Von einer Veräußerung

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

wird grundsätzlich ausgegangen, wenn die Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln mindestens die Hälfte des gemeinen Wertes des Grundstückes beträgt. Wenn jedoch die Mittel für die Ausgleichszahlung teilweise aus nachlassfremden und teilweise aus Nachlassvermögen stammen ist immer auf den Anteil der nachlassfremden Mittel an der Ausgleichszahlung abzustellen. (EStR 2000: Rz 134b Z2)

Falls der Erbende das Grundstück weiterverkaufen möchte, stellt sich ebenso die Frage, ob die Immobilienertragsteuer anfallen wird bzw. wie man sie vermeiden kann. In einem ersten Schritt zur Steueroptimierung ist zu beurteilen, ob ein Befreiungstatbestand gem. § 30 EStG vorliegt. Hier ist meist auf eine Hauptwohnsitz- oder Herstellerbefreiung abzustellen. (§30 Abs. 2 Z1, § 30 Abs. 2 Z2 EStG) Die Herstellerbefreiung geht nicht auf den Erbenden über, da der Gesetzestext auf ein Gebäude verweist, welches selbst hergestellt wurde. (Vgl. BFG 22.11.2018: RV/5100552/2016; EStR 2000: Rz 6646) Somit ist nur mehr die Hauptwohnsitzbefreiung zu berücksichtigen. Das bedeutet der Erbe muss entweder in den letzten zehn Jahren fünf Jahre in dem Haus/in der Immobilie, die übergegangen ist seinen Hauptwohnsitz begründet haben oder den Hauptwohnsitz durchgehend für zwei Jahre ab Übertragung dort begründen, um von der Immobilienertragsteuer befreit zu sein. (Vgl. § 30 Abs. 2 Z1 und Z2 EStG)

In jedem Fall ist es bei einem größeren Immobilienbestand empfehlenswert, diesen in einer oder mehreren Kapitalgesellschaften zu vereinen, sodass im Todesfall die Anteile an dieser an die Erbenden übergehen. Damit ist gewährleistet, dass das Immobilienvermögen bestehen bleiben kann ohne erhebliche Kosten für den Erbenden zu verursachen. Bei größeren Summen im Privatbereich besteht die Gefahr, dass die Erben gezwungen sind teilweise Immobilien zu verkaufen um die anfallende Grunderwerbssteuer bezahlen zu können. Der Verkauf würde in weiterer Folge die Immobilienertragssteuer bei den Erben auslösen, was wiederum noch mehr Kosten bei den Erbenden verursacht. Selbst wenn 100% der Gesellschaftsanteile an einen einzigen Erben übergehen und aufgrund der Vereinigung 0,5% Grunderwerbssteuer anfallen ist die Optimierung geglückt.

5.2 Schenkung

Eine Schenkung ist gem. § 938 Abs. 4 ABGB eine unentgeltliche Übertragung einer Sache. (Vgl. 938 ABGB) Wie bei der Übertragung von Todes wegen werden auch hier die steuerlichen Auswirkungen der Schenkung behandelt.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Der Stufentarif der Grunderwerbsteuer gem. § 7 Abs. 1 Z2 lit a GrEStG, der auch bei der Erbschaft angewandt wird, ist auch hier aufgrund der Unentgeltlichkeit anzuwenden. § 7 Abs. 1 Z1 lit c GrEStG geht zudem bei einem entgeltlichen Erwerbsvorgang an einen nahen Angehörigen von einer fiktiven Unentgeltlichkeit aus. (Pinetz & Plansky 2017: §7 Rz 11) Das bedeutet auch wenn die Schenkung teilweise entgeltlich erfolgen würde, würde sie unentgeltlich sein, da die Schenkung an eine Person des begünstigten Personenkreises gem. § 26a Abs. 1 Z1 GGG erfolgt. Die Bemessungsgrundlage bei einer teilentgeltlichen Schenkung stellt der Grundstückswert dar und nicht der Wert der Gegenleistung. (Kovar & Zorman 2017: 80)

Sind mehrere Grundstücke von der Schenkung betroffen sollte zur Steueroptimierung die Übertragung aufgeteilt werden, um den Stufentarif optimal nutzen zu können. Werden die Grundstücke innerhalb von fünf Jahren übertragen werden die Grundstückswerte zusammengelegt und von diesem Wert wird in Folge die Grunderwerbsteuer berechnet. Somit sollten die Übertragungen zeitlich mindestens fünf Jahre voneinander getrennt sein, um die Begünstigung des Stufentarifs nutzen zu können. (Vgl. Kovar & Zorman 2017: 80)

Möchte man die Steuer optimieren, kann man beispielsweise auch die Ausnahmetatbestände gem. § 3 Abs. 1 Z2 GrESt in Betracht ziehen. Demnach wäre eine Zuwendung unter Lebenden im Rahmen einer Betriebsübertragung eine Möglichkeit, um steuerlich zu profitieren. Die Grundstücksübertragung muss im Rahmen einer Betriebsübertragung, sofern das Grundstück zum Betriebsvermögen gehört, vollzogen werden. Der Übertragende muss bereits das 55. Lebensjahr vollendet haben oder aber in einer schlechten, sei es körperlich, psychisch oder anderer Einschränkungen geschuldeten, Verfassung sein, in der es ihm nicht möglich erscheint seinen Betrieb weiter zu führen bzw. auch nicht möglich ist seine Stellung als Gesellschafter mit allen Aufgaben und Verpflichtungen fortzuführen. Trifft dieser Tatbestand zu kommt ein Freibetrag von der Grunderwerbsteuer in Höhe von 900.000 Euro zu. (§ 3 Abs. 1 Z2 GrEStG, vgl. Fuhrmann & Kerbl 2015: 253) Der darüberhinausgehende Wert des Grundstücks ist nach dem Stufentarif zu versteuern, jedoch beträgt die Steuer maximal 0,5% auf den Grundstückswert. (Vgl. § 7 Abs. 1 Z2 lit b GrEStG)

Bei einer gemischten Schenkung ist darauf zu achten, dass der entgeltliche Teil der Schenkung weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes der Immobilie, die übertragen wurde, betragen muss, damit in Summe keine entgeltliche Übertragung vorliegt.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Somit wird sichergestellt, dass auch hier keine Immobilienertragsteuer bei der Übertragung anfällt. (EStR 2000: Rz 6625; vgl. Primik & Pilz 2017: 14)

Eine unentgeltliche Schenkung ist zudem aus ertragssteuerlicher Sicht nicht relevant und löst somit keine Einkommenssteuer aus. (Primik & Pilz 2017: 14) Im Falle, in dem der Geschenknehmer die Immobilie weiterverkaufen möchte kommt jedoch wieder die Immobilienertragsteuer zu tragen, falls kein Befreiungstatbestand vorliegt. (Vgl. § 30 EStG)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

6 Praxisbeispiele

Anhand von authentischen Praxisbeispielen wird die behandelte Theorie aus den vorangegangenen Kapiteln veranschaulicht.

Praxisbeispiel Kauf einer Immobilie (GrESt)

Fall 1:

Andreas und Bertram sind Inhaber der Immo-OG und jeweils zu 50% beteiligt. Die Immo-OG besitzt zudem ein Grundstück. Andreas und Bertram haben das Verlangen sich beruflich umzustrukturieren und verkaufen ihre Anteile am 01.04.2018 und am 10.06.2019 an Doris und Emil. In diesem Fall wird gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG, der Tatbestand zur Grunderwerbsteuer ausgelöst, da über 95% der Anteile auf neue Besitzer übergehen. (Vgl. Schimmer & Stückler 2015: 469)

Variante: Andreas und Bertram sind Gesellschafter und halten Anteile an der Immo-GmbH. Der Veräußerungsvorgang bleibt wie gehabt. In diesem Fall wird gem. § 1 Abs. 3 GrEStG mangels Anteilsvereinigung von 95% in einer Hand keine Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst. (Vgl. Schimmer & Stückler 2015: 469)

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Veräußerung von Anteilen an einer GmbH, welche eine Immobilie in ihrem Betriebsvermögen hält, unter 95% und die Vereinigung dieser Anteile in einer Hand den Grunderwerbsteuertatbestand nicht auslöst.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Fall 2:

Die IM und MO GmbHs sind zu 95% und 5% an der Immo OG beteiligt. Anton hält zu 100% an der IM GmbH; Ben hält hingegen 100% an der MO GmbH. Am 15.5.2019 veräußert die IM GmbH ihre Anteile an der Immo OG an Ben. Durch den Verkauf der 95% der Anteile an der OG wird der Tatbestand der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst, da 95% der Anteile auf neue Gesellschafter übertragen werden. Ben hält nun 100% an der Immo OG, da er mit 95% direkt und 5% über die MO GmbH indirekt beteiligt ist. (Vgl. Jann et al.. 2016: 624 f.; Arnold 2017: § 1 Rz 344 f.)

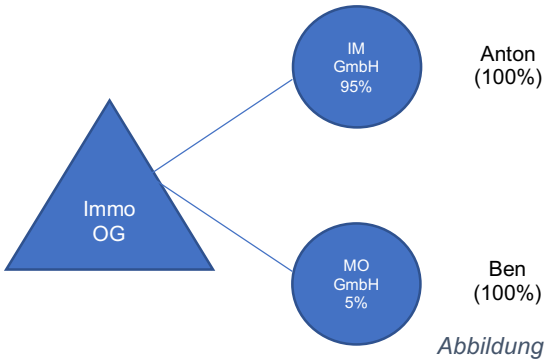

Abbildung 2: Beispiel Grunderwerbsteuer

Variante: Anton verkauft seine Anteile an der IM GmbH an Ben. Durch den mittelbaren Verkauf der Anteile an der Immo OG wird der Tatbestand der Grunderwerbsteuer nicht tangiert, obwohl nun Ben 100% der Anteile über Umwege (mittelbarer Anteilserwerb) an der Immo OG hält. Die Anteilsinhaber der Immo OG sind jedoch die gleichen, wie vor der Veräußerung. (Vgl. Jann et al. 2016: 624 f.)

Durch diese Fallkonstellation lässt sich feststellen, dass durch die mittelbare Anteilsvereinigung der Tatbestand der Grunderwerbsteuer umgangen. Somit kann die Steueroptimierung auf diesem Wege, durch eine Holding-Konstruktion durchgeführt werden. (Vgl. Wolf 2018: 896)

Praxisbeispiel Vermietung (ESt)

Fall 3:

Anhand des folgenden Beispiels lässt sich gut erkennen, wie man die Konstruktion der Gesellschaften aufbauen kann, um steueroptimal zu agieren.

Die G-GmbH ist im Besitz von Immobilien, welche an ihre Anteilseigner vermietet werden. Die Frage, die sich hier stellt, ist ob die Vermietung an die Gesellschafter einem Fremdvergleich (zu marktüblichen Mieten) standhält. Anderenfalls würde eine verdeckte Ausschüttung vorliegen. (Vgl. KStR 2013: 638) Die Einkünfte der G-GmbH

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

aus der Vermietung stellen Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb dar und sind mit 25% besteuert. Um die 27,5% bei der Ausschüttung der Gewinne an die Gesellschafter zu reduzieren oder zu vermeiden können einerseits Verluste, die anfallen in die Gewinnberechnung miteinbezogen werden oder aber die Ausschüttung bleibt aus und die Gewinne werden in weitere Immobilien oder Projekte reinvestiert. (Vgl. Wolf 2011: 33; § 27a Abs. 1 Z2 EStG) Am Ende des Tages können durch eine Holdingkonstruktion die Gewinne der GmbH auch in die Holding hinaufgeschleust werden, und mit möglichen Verlusten anderer GmbHs der Gruppe, wenn es eine gibt, verrechnet werden. (Vgl. KStR 2013: Rz 1059) Die Objektgesellschaft, sprich die G-GmbH muss jedoch für mindestens drei Jahre bestehen. (Vgl. KStR 2013: Rz 1593, Jasenek 2016: 270)

Praxisbeispiel Verkauf einer Immobilie (ImmoESt)

Fall 4:

Alexander kauft sich eine Immobilie auf einem Grundstück und hält dieses im Privatvermögen. Über 15 Jahre vermietet er diese und erzielt dadurch Gewinne, mit denen er seinen Kredit zurückzahlt. Er schreibt jährlich 1,5% als AfA ab. Da die Immobilienpreise in dieser exponierten Lage, in der er das Haus besitzt, sehr gestiegen sind überlegt er das Haus zu verkaufen und zwei kleinere Immobilien anzuschaffen. (Vgl. Bergmüller & Schwandtner 2013: 245)

Als erstes ist zu prüfen, ob ein Befreiungsgrund vorliegt. (Reisch & Klippl 2015b: 240f) Falls dies nicht der Fall ist, würde die im Falle einer Veräußerung vorkommende ImmoESt. in Höhe von 30% anfallen. (Vgl. § 30a Abs 1 EStG) Der Veräußerungserlös ist nicht in der Einkommensteuererklärung aufzunehmen, da er als endbesteuert gilt.

Alternativ dazu sollte er sich überlegen eine GmbH zu gründen und die Immobilienverkäufe über diese abzuwickeln, da die KöSt. hier bei 25% liegt. (Vgl. Sulz & Oberkleiner 2015: 134; 169) Die Einlage des Grundstücks und des Gebäudes erfolgt gem. § 6 Z5 lit b zu den Anschaffungskosten abzüglich der schon geltend gemachten Abschreibungsbeträge der 15 Jahre. (Nidetzky et al. 2018: Kap. 12: 17; Wagner 2016: 57)

Da er die Gewinne nicht ausschütten, sondern reinvestieren möchte, wäre diese Konstellation eine gelungene Alternative, um steueroptimierend vorzugehen. (Vgl. Wolf 2011: 33)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Praxisbeispiel Erbschaft

Fall 5:

Marie und Louis haben ein Wohnhaus in 1190 Wien. Das Haus haben Sie selbst hergestellt und sie wohnen seither in dieser Immobilie. Sie begründen also ihren Hauptwohnsitz dort. Die beiden haben zwei Kinder (Agatha und Bruno), welchen sie die Immobilie im Todesfall vererben wollen. Jedoch interessiert sich nur A für das Haus, da Bruno im Ausland wohnt.

Die Eltern zahlen im Falle eines Verkaufs der Immobilie keine ImmoESt., da sie gem. § 30 Abs. 2 Z1 lit a ihren Hauptsitz seit der Herstellung bis zum Eintritt des Todesfalls dort begründen. Weiters käme hier die Herstellerbefreiung zur Anwendung, die allerdings durch die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nachrangig ist.

Nun stellt sich die Frage, ob ein Verkauf des Hauses oder der Eintritt der Erbschaft inklusive Immobilie für die Kinder vorteilhafter wäre.

Var 1: Der Verkauf des Hauses durch die Eltern ist von der ImmoESt. befreit. Beim Käufer fällt die Grunderwerbsteuer an. Die Kinder sind jedoch nicht mehr Steuersubjekt für die Immobilie und erhalten den Erlös in Form eines „Sparbuchs".

Var. 2: Beim Eintritt des Todesfalles der Eltern und bei Vererbung der Immobilie an Agatha muss festgestellt werden, ob die Ausgleichszahlung an Bruno durch vorhandenes Guthaben bzw. durch einen anderen Vermögensgegenstand des Erbes gedeckt ist. (Vgl. EStR 2000: Rz 134b Z1)

Agatha muss die Grunderwerbsteuer aufgrund eines unentgeltlichen Erwerbs gem. § 7 Abs. 1 Z2 GrEStG der Stufentarif begleichen. (§ 7 Abs. 1 Z2 GrEStG) Dies könnte durch die, im Fallbeispiel 1 und 2 vorgeschlagene Rechtsformkonstellation vermieden werden.

Falls Agatha sich dazu entscheiden sollte im Laufe der Jahre das Haus dennoch zu verkaufen, muss darauf abgestellt werden, ob dafür die ImmoESt. gilt. Die Herstellerbefreiung geht auf keinen Fall über. (Vgl. BFG 22.11.2018: RV/5100552/2016; EStR 2000: Rz 6646) Die Befreiung aufgrund des Hauptwohnsitzes wäre möglich, wenn sie zwei Jahre durchgehend ihren Hauptwohnsitz dort begründet hätte und diesen im Zuge des Verkaufs aufgibt. (Vgl. § 30 Abs. 2 Z1 lit a EStG) Ist dies nicht der Fall unterliegen die Einkünfte dem besonderen Steuersatz von 30%. (§ 30a Abs. 1 EStG)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerber ist in Höhe von 3,5% fällig. (Vgl. § 7 Abs. 1 Z3 GrEStG)

Variante zwei führt zu einer höheren Steuerbelastung für Agatha. Im Falle eines künftigen Verkaufs fällt die Grundsteuer gleich zweimal an.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

7 Handlungsleitfaden

Anhand der gewonnenen Erkenntnisse wurde vor allem für gewerbliche Grundstückshändler ein Leitfaden für den Aufbau und die Betreibung des Gewerbes erstellt.

Schritt 1: Gründung einer Kapitalgesellschaft

Der Vorteil einer Kapitalgesellschaft gegenüber einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmens/einer Privatperson ist der niedrigere Steuersatz. Bei der Kapitalgesellschaft fallen lediglich 25% Körperschaftsteuer auf den Gewinn an; bei Auszahlungen zusätzlich 27,5% Kapitalertragsteuer, was in Summe einer Gesamtbelastung von 45,63% entspricht. (Wolf/Geiger 2018: 271) Im Gegensatz dazu fällt für natürliche Personen der progressive Einkommensteuertarif bis zu 55% an. (§33 EStG)

Schritt 2: Kauf der ersten Immobilie durch die Aufnahme von Fremdkapital

Es gilt den Leverage-Effekt zu nutzen, um die Eigenkapitalrendite zu maximieren. In anderen Worten bedeutet das, dass der Fremdkapitalzins stets unter dem Zins aus der Vermietung oder Verwertung der gekauften Immobilie liegen muss. Falls das Fremdkapital zur Herstellung der Immobilie aufgewendet wird, können die Zinsen aktiviert werden oder als Betriebsausgaben angesetzt werden. Die Aktivierung sollte erfolgen, wenn die Immobilie mit der Absicht gekauft wird diese wieder zu verkaufen. Wenn dies nicht der Fall ist, können Verluste in die nächste Periode vorgetragen werden und mit bis zu maximal 75% der steuerpflichtigen Gewinne ausgeglichen werden. Zu einem späteren Zeitpunkt, wenn mehrere Immobilien vorhanden sind und diese Gewinne lukrieren können die Betriebsausgaben in derselben Periode verwendet werden. (Vgl. Jasenek 2016: 257f.)

Für den Kauf der Immobilie fällt im Normalfall die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% an. Durch einen Share deal, d.h. Kauf von Anteilen an einer bestehenden Kapitalgesellschaft, die bereits eine Immobilie hält, kann hier steueroptimal vorgegangen werden, Dies könnte durch den Kauf von 94% (bzw. 94,9%) oder über die Abwicklung mittels einer mittelbaren Gesellschaft erfolgen. (Vgl. Arnold 2017: §1 Rz 367)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Schritt 3: Vermietung/Verkauf der Immobilie

Die Einkünfte aus der Vermietung bzw. des Verkaufs der Immobilie können zur schrittweisen Rückzahlung des Kredits aufgewendet werden. Falls Gewinne entstanden sind werden diese mit der Körperschaftsteuer von 25% besteuert. Die entstandenen Gewinne sollten nicht ausbezahlt werden, sondern in neue Projekte reinvestiert werden, um steueroptimal zu profitieren. Im Falle einer Auszahlung an die Gesellschafter fallen bei einer Kapitalgesellschaft weitere 27,5% KESt an. Der Vorteil gegenüber von Personengesellschaften und Privatpersonen liegt, im Falle einer Einbehaltung der Gewinne wieder in der niedrigeren Besteuerung. Der Verkauf würde hier im Normalfall die ImmoESt von 30% auslösen; die Vermietung den Einkommensteuertarif von bis zu 55% (§ 30 EStG; §33 EStG).

Schritt 4: Reinvestition in neue Immobilien und Aufbau von Projektgesellschaften, um Immobilienentwicklungen zu forcieren

Zum Kauf von Immobilien vgl. Schritt 2. Jedes Immobilienprojekt bringt ein gewisses Risiko mit sich, daher ist der Aufbau von Projektgesellschaften für jedes einzelne Immobilienprojekt von Vorteil.

Schritt 5: Holding-Gesellschaft ebenso in Form einer Kapitalgesellschaft

Durch eine Holding können die Gewinne der Projektgesellschaften gebündelt und Verluste entgegen gerechnet werden. (Vgl. KStR 2013: Rz 1059)

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

8 Diskussion und Reflexion der Ergebnisse

Um die steuerlichen Optimierungsmöglichkeiten für einen privaten Immobilieninvestor in Österreich auszuloten, bedarf es einer umfassenden Betrachtung des Individuums. Demzufolge ist es von besonderer Bedeutung, ob sich der Investor für eine private oder betriebliche Konstruktion entscheidet. Das Hauptaugenmerk liegt hierbei beim Kauf, der Vermietung und der Veräußerung.

Beim Kauf einer Immobilie kommt in jedem Fall die Grunderwerbsteuer zur Anwendung, sei es zum Stufentarif oder zum Steuersatz von 3,5%. Fraglich ist, ob man bei einem Kauf einer Immobilie über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft vorgeht, um die Steuern optimieren zu können, anderenfalls kann man grundsätzlich beim Kauf einer Immobilie jeweils von 3,5% Steuerbelastung ausgehen. Im besten Fall sollte man somit zur Steueroptimierung die Übertragung von Anteilen in Form eines Share Deals in Betracht ziehen. Manko von dieser Optimierungsmöglichkeit ist jedoch, dass ein Zwerganteil bei einer anderen Person verbleibt und somit nicht das gesamte Grundstück in einer Hand vereint wird. Durch den Kauf von Anteilen einer Gesellschaft, welche an der ursprünglichen Gesellschaft, die das Grundstück/die Immobilie kauft, kann jedoch auch diese Hürde überwunden werden. Zudem ist der Freibetrag von 900.000 bei Betriebsübertragungen nicht unbeachtlich, falls es sich nicht um ein großes Immobilienportfolio handelt.

Bei der Vermietung hingegen ist eine Kapitalgesellschaft die beste Möglichkeit zur Steueroptimierung, vorausgesetzt die Gewinne aus der Vermietung werden nicht ausgeschüttet und in weitere Immobilienprojekte investiert bzw. durch Verluste, die die Gesellschaft erwirtschaftet ausgeglichen. Der private Immobilieninvestor kann auch eine Holding in Betracht ziehen, die Gewinne und Verluste aus verschiedenen GmbHs bündelt und somit zumeist steueroptimierend wirkt.

Der Verkauf unterliegt der Immobilienertragsteuer und lässt diverse Möglichkeiten offen, um die Steuer optimieren zu können. Im Privatvermögen kommen verschiedene Befreiungstatbestände in Frage, bei Kapitalgesellschaften sind diese Tatbestände geringer. Die Personengesellschaft bietet aufgrund des Transparenzprinzips ähnliche Möglichkeiten wie die Veräußerung im Privatvermögen. Bei der Veräußerung von Immobilien, die einer Kapitalgesellschaften gehören, ist jedoch die Reinvestition von

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

möglichen Gewinnen aus dieser Veräußerung vorteilhaft. Folglich können diese Gewinne, wie auch bei der Vermietung und Verpachtung, ebenso in die Holding hinaufgeschleust werden, um dort Verluste anderer Gesellschaften auszugleichen. Dafür müssten jedenfalls andere Gesellschaften bestehen. Wenn dies nicht der Fall ist, ist eine Holding jedenfalls nicht zielführend.

Im Gesamtbild ist für Immobilieninvestoren somit die individuelle Betrachtung der Situation ausschlaggebend, um die beste Lösung zu finden. Für den Aufbau eines Immobilienvermögens und die Ausübung eines gewerblichen Grundstückshandels ist es jedenfalls empfehlenswert eine Struktur mit Kapitalgesellschaften zu finden, die womöglich beginnend mit einer Holding-Gesellschaft durchaus Sinn macht. Die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die Immobilien kauft, hält und verkauft ist auf jeden Fall ratsam, auch aus dem einfachen Grund der beschränkten Haftung. Jedes Immobilienprojekt könnte zudem in einer eigenen GmbH gebündelt werden. Damit ist es ratsam Entwicklungsprojekte, die verkauft werden und Gewinne lukrieren sollen, in sogenannten Projektgesellschaften abzuwickeln. Die Gewinne können in Folge in die Holding transferiert werden. Jene Objekte, die im Bestand verbleiben und vermietet werden können sowohl in die Holding, wenn diese bereits ausreichend mit finanziellen Mitteln ausgestattet ist oder ebenfalls in eine Projektgesellschaft gekauft werden. Zu beachten ist, dass die Refinanzierung rein aus den Mieteinnahmen der Immobilie selbst darstellbar ist. Wichtig ist es den richtigen Mix zwischen Bestandsobjekten und Verkaufsprojekten zu generieren. Es gilt die erzielten Gewinne in die Bestandsprojekte zu reinvestieren. Der große Vorteil an Immobilien ist, dass sie nicht nur Wertsteigerungen erfahren, sondern neben laufenden Erträgen (Mieteinnahmen) auch bei Finanzierungen für neue Projekte als Besicherung herangezogen werden können. Die Immobilie ist also eine sehr effektive Investitionsmethode um Kapital zu vermehren. Die Zusammenfassung mehrerer GmbHs in einer Holding ist sicherlich zielführend, denn neue Immobilienprojekte verursachen anfangs zumeist Verluste, wohingegen ältere Projekte bereits Gewinne erwirtschaften. In Summe ist die Steuerersparnis somit so gut wie garantiert.

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Literaturverzeichnis

Bücher, Monographien, Reihen:

Effenberger Susanne Johanna (2017): Spezial-AIF zur Investition in PPP-Immobilien: Anlagevehikel für institutionelle Anleger. Springer, Wiesbaden.

Götte Rüdiger (2012): Das 1 x 1 des Portfoliomanagementes – Ein Lehr und Arbeitsbuch für Anfänger und Fortgeschrittene. Ibidem-Verlag, Stuttgart

Götte Rüdiger (2001): Aktien, Anleihen, Futures, Optionen – Das Kompendium. Tectum Verlag, Marburg

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

Maier, Kurt (2007): Risikomanagement im Immobilien- und Finanzwesen. Ein Leitfaden für Theorie und Praxis. 3. Aufl., Knapp, Frankfurt am Main

Maier, Andreas (2013): Mit Immobilien Vermögen bilden. Epubli, Berlin

Neuwirth Stefan (2015): GmbH Gründungen im In- und Ausland: Ein Vergleich zwischen Gesellschaftsformen mit beschränkter Haftung in Österreich, Deutschland und dem Vereinigten Königreich. Diplomica Verlag, Hamburg

Schulze Eike/Stein Anette/Tietgen Andreas/Möller Stefan (2017): Immobilien als Geldanlage. 2. Aufl., Haufe, Freiburg

Trübestein Michael (2012): Praxishandbuch Immobilieninvestments: Anlagevehikel, Märkte, Strategien in Deutschland und Österreich. Springer Gabler, Wiesbaden

Thunshirn Roman (2018): Die Immobilien-Ertragsteuer. 3. Aufl., Linde Verlag, Wien

Wolf Erich (2011): Wolfis 101 Steuertipps für Unternehmer: Von der Gründung bis zum Verkauf. Eine Einführung in die Welt der Steuergeheimnisse. Linde Verlag, Wien

Wolf Erich/Geiger Barbara (2018): SWK-Spezial Betriebsübertragungen kompakt. 3. Auflage, Linde Verlag, Wien

Artikel in Zeitschriften:

Beiser Reinhold (2015): Die Immobilienertragsteuer und die Steuerreform 2015/2016. In: Steuer- und WirtschaftsKartei, Heft 27. S. 1176-1182

Beiser Reinhold (2017): Betriebsausgaben nur zu 60%. In: Recht der Wirtschaft, Heft 3, S. 180-187

Bodis Andrei/Hammerl Christian (2013): EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I). In: Österreichische Steuerzeitung, Heft 6, S. 357-362

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Bruckner Karl (2012): Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012. In: Österreichische Steuerzeitung, Heft 8. S. 177-181

Doralt Werner (1994): Bauherrnverordnung gesetzwidrig?. In: Recht der Wirtschaft, Heft 2, S. 61

Hammerl Christian/Mayer Gunter (2012): StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung. In: Recht der Wirtschaft, Heft 3, S. 167-172

Herzog Oliver (2012a): Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012. In: Steuer- und WirtschaftsKartei, Heft 11, S. 563-586

Jann Martin/Urprung-Steindl Marlies/Zehetmayer Georg (2016): Folgeprobleme der Grundstückszurechnung durch Anteilsvereinigung. In: Österreichische Steuerzeitung, Heft 22, S. 624-630

Kohler Gerhard (2012): ImmoESt Selbstberechnung kann nur zu Chaos führen. In: Steuer- und WirtschaftsKartei, Heft 31, S. 1375

Mayr Gunter (2013): Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich. In: Recht der Wirtschaft Heft 1. S. 42-46

Reinold Jürgen/Stückler Karl Hannes: Steuerreformgesetz 2015/2016: Neuerungen im Bereich der Ertragsbesteuerung von Immobilien. In: Österreichische Steuerzeitung, Heft 14, S. 403-412

Sadlo Sabine: Aufhebung des Inflationsabschlags bei ImmoESt. In: Österreichische Steuerzeitung, Heft 6, S. 219

Schimmer Christoph/Stückler Karl Hannes (2015): Anteilsvereinigungen und -übertragungen nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016. In: Österreichische Steuerzeitung, Heft 15-16, S. 465-470

Wolf Erich (2018): Wann gehören Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft. In: Steuer- und WirtschaftsKartei, Heft 20-21. S. 893-896

Beiträge in Büchern:

Arnold Nikolaus (2016): Gesellschaftsrechtliche Aspekte. In: Hübner-Schwarzinger/Kanduth-Kristen (Hrsg.): Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 11-50

Bovenkamp Helene/Cupal Anja/Seibert Britta (2015): Immobilien und Privatstiftungen. In: Bovenkamp/Cupal/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz: Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/2016. 3. Aufl., Manz, Wien, S. 179-198

Erdélyi Georg (2016): Der Bauherr im Steuerrecht. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 113-134

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Fuhrmann, Karin/Kerbl Gerald (2015): Grunderwerbsteuer neu. In: Bovenkamp/Cupal/ Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz: Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/2016. 3. Aufl., Manz, Wien, S. 245-264

Fuhrmann, Karin/Lang, Gunther (2013): Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen. In: Bovenkamp/Cupal/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz; Immobilienbesteuerung NEU, Abgabenänderungsgesetz 2012. 2. Aufl., Manz, Wien, S. 11-58

Fuhrmann Karin/Lang Gunther (2015): Laufende Besteuerung von Immobilien im Privatvermögen. In: Bovenkamp/Cupal/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz: Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/2016. 3. Aufl., Manz, Wien, S. 1-14

Fuhrmann Karin/Wassermann Cornelia (2017): Steuern und Abgaben beim Liegenschaftserwerb. In Artner/Kohlmaier (Hrsg.): Praxishandbuch Immobilienrecht. 2. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 311-356

Jasenek Richard (2016): Immobilienfinanzierung und –leasing. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 255-274

Kanduth-Kristen (2016): Steuerliche Aspekte. In: Hübner-Schwarzinger/Kanduth-Kristen (Hrsg.): Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe. 2. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 114-160

Kovar & Zorman (2017): Erbschaft und Schenkung von Immobilien – grunderwerbsteuerliche Aspekte. In Wiedermann/Wiplinger (Hrsg.): Vermögensnachfolge im Steuerrecht. Linde Verlag, Wien, S. 67-87

Kumer Veronika/Behrendt-Krüglstein Barbara (2016): Abgrenzung außerbetrieblicher und betrieblicher Nutzung von Immobilien. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 87-112

Möstl Friedrich/Helena Trummer (2016): Ertragsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 113-134

Nidetzky Gerhard/Fuhrmann Karin/Bovenkamp Helene (2018): Besteuerung von Immobilien im Betriebsvermögen. In: Stingl/Nidetzky (Hrsg.): Handbuch Immobilien & Steuern. 28. Aktualisierungslieferungen, Manz, Wien, S. 12:1-12:62

Nidetzky Gerhard/Fuhrmann Karin/Bovenkamp Helene (2018): Veranlagung in Immobilien. In: Stingl/Nidetzky (Hrsg.): Handbuch Immobilien & Steuern. 28. Aktualisierungslieferungen, Manz, Wien, S. 13:1-13:146

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

Primik/Pilz (2017): Erbschaft und Schenkung von Immobilien – ertragsteuerliche Aspekte. In Wiedermann/Wiplinger (Hrsg.): Vermögensnachfolge im Steuerrecht. Linde Verlag, Wien, S. 11-44

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Reisch Roland/Klippl Gerhard (2015a): Bauherrenmodelle - Vorsorgemodelle. In: Bovenkamp/Cupal/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz: Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/2016. 3. Aufl., Manz, Wien, S. 127-130

Reisch Roland/Klippl Gerhard (2015b): Selbstberechnung und Abfuhr. In: Bovenkamp/Cupal/Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz: Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/2016. 3. Aufl., Manz, Wien, S. 215-243

Schwandtner Martina 2014: Wechsel von der privaten in die betriebliche Sphäre und umgekehrt: Einlagen und Entnahmen (§6 Z 4 und Z 5 sowie § 4 Abs 3a Z 3 und Z 4 EStG). In Urtz (Hrsg): Die neue Immobiliensteuer, Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis Verlag, Wien, S. 295-303

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

Stingl Walter/Sulz Gottfried (2018): Privatstiftungen. In: Stingl/Nidetzky (Hrsg.): Handbuch Immobilien & Steuern. 28. Aktualisierungslieferungen, Manz, Wien, S. 10:1-10:44

Sulz Gottfried/Oberkleiner Christian (2015): Immobilien und Betriebsvermögen. In: Bovenkamp/Cupal/ Fuhrmann/Kühmayer/Lang/Reisch/Resch/Sulz: Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/2016. 3. Aufl., Manz, Wien, S. 131-178

Urtz Christoph (2014a): Steuersatz und Steuerabgeltung. In Urtz (Hrsg): Die neue Immobiliensteuer, Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis Verlag, Wien, S. 295-303

Urtz Christoph (2014d): Zeitpunkt der Selbstberechnung – Entstehung der Steuerschuld. In Urtz (Hrsg): Die neue Immobiliensteuer, Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis Verlag, Wien, S. 341-345.

Urtz Christoph (2014e): Exkurs: Selbstberechnung bei „Altvermögen“. In Urtz (Hrsg): Die neue Immobiliensteuer, Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis Verlag, Wien, S. 352-353.

Urzt, Christoph (2014f): Der Zufluss erfolgt voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft“. In Urtz (Hrsg): Die neue Immobiliensteuer, Update 2013. 2. Aufl., LexisNexis Verlag, Wien, S. 362-366.

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

Wagner Georg (2016): Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien seit dem 1.4.2012 – Die Immobilienbesteuerung nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 1-66

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Wahrlich Ronald (2016): Die einkommensteuerliche Behandlung von Maßnahmen und Abrechnungen nach dem Mietrechtsgesetz im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S 275-310

Wehinger Claudia (2016): Asset Deal versus Share Deal bei der Übertragung von Liegenschaften aus steuerlicher Sicht. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 195-230

Wiedermann Klaus (2016): Immobilien und Privatstiftungen – eine ertragsteuerliche Analyse im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S 337-358

Wilplinger Christian (2016): Die Vermietung von Zinshäusern im schlichten Miteigentum und Wohnungseigentum – verfahrensrechtliche und ertragsteuerliche Aspekte der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In: Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg.): Immobilienbesteuerung. 4. Aufl., Linde Verlag, Wien, S. 67-86

Zenkl Walter/ Kumer Veronika (2012): Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen. In Perthold/Plott (Hrsg.): SWK-Spezial Stabilitätsgesetz 2012, Linde-Verlag, Wien, S. 26-38

Kommentare:

Arnold Nikolaus (2017): Kommentierung zu § 1 GrEStG. In: Arnold/Bodis, Grunderwerbsteuergesetz 1987. LexisNexis, Wien

Baldauf/Kanduth-Kristen (2013): Kommentierung zu §30c EStG. In: Jakom, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl., Linde Verlag, Wien

Baldauf/Kanduth-Kristen (2013): Kommentierung zu §30c EStG. In: Jakom, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl., Linde Verlag, Wien

Bodis Andrei/HammerlChristian (2018): Kommentierung zu § 30 EStG. In: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz Kommentar. 20. Lieferung, Facultas, Wien

Doralt Werner/Kempf (2002): Kommentierung zu §30 EStG. In: Doralt, Einkommensteuergesetz II, 7. Aufl., Facultas, Wien

Loser, Philipp (2014b): Kommentierung zu § 30b und § 30c EStG. In: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988 Kommentar, 56. Lieferung, LexisNexis, Wien

Mechtler Lukas/Pinetz Erik (2017): Kommentierung zu § 1 GrEStG. In: Pinetz / Schragl / Siller / Stefaner (Hrsg.), Linde Verlag, Wien

Peyerl Hermann (2018): Kommentierung zu § 17 EStG. In: Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakom Einkommensteuergesetz. 11. Aufl., Linde Verlag, Wien

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Pinetz Erik/ Plansky Patrick (2017): Kommentierung zu § 7 GrEStG. In: Pinetz / Schragl / Siller / Stefaner (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz Kommentar. Linde Verlag, Wien

Raab Melanie (2017): Kommentierung zu § 4 GrEStG. In: Pinetz / Schragl / Siller / Stefaner (Hrsg.), Grunderwerbsteuergesetz Kommentar. Linde Verlag, Wien

Web Quellen:

Ellmaier Wolfgang/ Engel Arno (2004). Immobilien-Finanzierung. Linde Verlag, Wien
Fuhrmann Karin/Bovenkamp Helene/Sulz Gottfried (2018): Das 1 x 1 der Immobilienbesteuerung – Basis-Know-how für erfolgreiche Immobilieninvestitionen. https://www.tpa-group.at/wp-content/uploads/2018/05/tpa_1x1_immobilien_2018_web_de.pdf - Abgerufen am 20.10.2019)

Salewski Till (2018): Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft – Steuergestaltung für Profis. https://immlab.de/vermoegensverwaltende-kapitalgesellschaft/ - Abgerufen am 10.11.2019

Rechtsquellen:

Einkommensteuerrichtlinie 2000; Fassung vom 14.05.2019

Einkommensteuerrichtlinie 2000; Fassung vom 14.12.2011

ErlRV 684 BlgNR XXV. GP

ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013; Fassung vom 29.03.2018

Richtlinie des BMF vom 21.12.2010, BMF-010203/0696-VI/6/2010, Einkommensteuerrichtlinie 2000

Richtlinie des BMF vom 14.05.2019, BMF-010200/0024-IV/6/2019, Einkommensteuerrichtlinie 2000

Rechtsprechungen

BFG 22.11.2018: RV/5100552/2016

UFS 9.3.2005, RV/0081 – W/04

UFS 24.4.2008, f 70591 – I/06

VwGH 27.8.1991, 90/14/0240

VwGH 28.11.2000, 97/14/0032

VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156

VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.
TU Bibliothek Your knowledge hub WIEN

VwGH 05.04.2011: 2010/16/0168

VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005

VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AIFMG	Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz
BlgNR	Beilage(-n) zu den Steno graphischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesministerium für Fi nanzen
d.h.	das heißt
ErbStG	Erbschafts- und Schen kungssteuergesetz
ErlRV	Erläuterungen zur Regie rungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al	et alii/et aliae (und andere)
etc.	et cetera (und die übrigen)
f.	folgend
ff.	fortfolgende
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GGG	Gerichtsgebührengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
KESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KöSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera (Buchstabe)
LVO	Liebhabereiverordnung
OG	Offene Gesellschaft
Rz	Randziffer
S	Seite
StabG	Stabilitätsgesetz
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

Tabellenverzeichnis und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1: Berechnungsmethode Alt- vs. Neuvermögen (Fuhrmann & Lang 2015) 20
Tabelle 2: Steuerliche Betrachtung Kauf einer Immobilie (Eigene Darstellung) 44
Tabelle 3: Steuerliche Betrachtung Vermietung (Eigene Darstellung) 49
Tabelle 4: Steuerliche Betrachtung Verkauf (Eigene Darstellung) 53
Abbildung 1 - Das magische Dreieck der Vermögensanlage (Götte 2012) 37
Abbildung 2: Beispiel Grunderwerbsteuer 67

Die approbierte gedruckte Originalversion dieser Masterarbeit ist an der TU Wien Bibliothek verfügbar.
The approved original version of this thesis is available in print at TU Wien Bibliothek.