

3. September 2012

BMF-010203/0402-VI/6/2012

BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort

In dieser Information wird die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen im Zusammenhang mit wichtigen Fragen der neuen Grundstücksbesteuerung wiedergegeben. Die getroffenen Aussagen sollen bei der folgenden Wartung in die EStR 2000 eingearbeitet werden.

Gliederung:

1. GRUNDTATBESTAND: VERÄUSSERUNG VON GRUNDSTÜCKEN

1.1. Allgemeines

1.2. Veräußerung gegen Rente

1.3. Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens

1.4. Aufteilung unter Lebenden und im Wege der Verlassenschaft

1.5. „Realteilungen“

1.6. Insolvenz

1.7. Grundstücksveräußerungen mit Auslandsbezug

2. BEFREIUNGEN

2.1. Allgemeines

2.2. Hauptwohnsitzbefreiung

2.3. Herstellerbefreiung

3. GEWINNERMITTLUNG

3.1. Allgemeines

3.2. Betrieblicher Bereich

3.3. Körperschaften

3.4. Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR)

4. AUSNAHMEN VOM BESONDEREN STEUERSATZ IM BETRIEBLICHEN BEREICH

5. VERFAHREN

5.1. Allgemeines

5.2. Abfuhr der Immobilienertragsteuer (ImmoESt)

5.3. Haftung des Parteienvertreters

6. LIEBHABEREI

1. GRUNDTATBESTAND: VERÄUSSERUNG VON GRUNDSTÜCKEN

1.1. Allgemeines

1. A ist Alleineigentümer einer Liegenschaft und überträgt diese an seine Tochter C. Wie ist die ImmoESt in folgenden Fallvarianten zu berechnen?

a) A behält sich ein Wohnungsgebrauchsrecht zurück: Ist das Wohnungsgebrauchsrecht des A ein Veräußerungserlös iSd Gesetzes?

b) A behält sich für sich und seine Gattin B das Wohnungsgebrauchsrecht zurück: Ist das Wohnungsgebrauchsrecht für A und B ein Veräußerungserlös iSd Gesetzes? Variante: A und B sind Hälfteeigentümer und behalten sich das Wohnungsgebrauchsrecht für sich zurück: Liegt hier ein Veräußerungsgeschäft vor?

c) A behält sich das Wohnungsgebrauchsrecht für eine 3. Person zurück: Ist das Wohnungsgebrauchsrecht der 3. Person ein Veräußerungserlös iSd Gesetzes?

Nein. In den Fällen a) bis c) liegt jeweils ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor.

d) C übernimmt die Verpflichtung zur Rückzahlung eines Darlehens von A: Ist die Schuldbefreiung als Veräußerungserlös iSd Gesetzes zu sehen? Wie ist ein bloßer Schuldbetritt zu behandeln?

Ja. Hier liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, wenn die übernommene Schuld mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes beträgt (siehe

Abschnitt 1.4.). Die Darlehensübernahme ist Teil des Veräußerungserlöses. Bei einem bloßen Schuldbeitritt liegt in der Regel noch kein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Bei Inanspruchnahme liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor.

e) C hat die künftigen Todfallskosten des A zu bezahlen: Liegt ein Veräußerungserlös im Sinne des Gesetzes vor?

Wenn Kosten von mindestens 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes übernommen werden, liegt eine Veräußerung vor. Der Zufluss erfolgt erst bei tatsächlicher Kostentragung.

f) Trifft es zu, dass sämtliche Veräußerungserlöse (zB übernommene Kosten und Verbindlichkeiten) zusammenzurechnen sind und nur wenn der Gesamtbetrag dieser Erlöse mindestens 50% des Verkehrswertes des Grundstückes beträgt, ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen ist?

Ja. Dies trifft zu (siehe dazu unten Abschnitt 1.4.).

2. Trifft es zu, dass bei einem Tauschvorgang nach den Regeln der neuen Grundstücksbesteuerung grundsätzlich 2x GrESt und 2x ImmoESt anfällt, und zwar jeweils vom Verkehrswert der Tauschobjekte?

Ja. Dies trifft zu. Gemäß [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) handelt es sich beim Tausch um ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen; dies gilt vice versa auch für den Tauschpartner.

3. Wie ist eine unentgeltliche Anteilsberichtigung anlässlich der Begründung von Wohnungseigentum oder bei Änderungen der Nutzwerte zu beurteilen?

Es liegt grundsätzlich kein Veräußerungsvorgang vor. Werden allerdings Ausgleichszahlungen geleistet, sind die Grundsätze der „Realteilung“ zu beachten (siehe Abschnitt 1.5.).

4. Stellen Vergleiche über Grenzverläufe von Grundstücken einen steuerlich beachtlichen Tauschvorgang dar?

Eine vergleichsmäßige Festlegung eines strittigen und unklaren Grenzverlaufes stellt keinen Tausch dar. Dagegen liegt dann ein Tauschvorgang vor, wenn ein unstrittiger und ungünstiger Grenzverlauf durch einen besseren ersetzt wird.

5. Die Vorschriften der neuen Grundstücksbesteuerung treten gemäß [§ 124b Z 215 EStG 1988](#) für Veräußerungen nach dem 31.3.2012 in Kraft. Gilt für

Optionsverträge, bei denen Liegenschaft und Preis bereits bestimmt sind, deren Frist aber erst nach dem 31.3.2012 endet bzw. erst nach diesem Stichtag von der Option Gebrauch gemacht wird, noch die alte oder bereits die neue Rechtslage?

Optionen sind Bedingungen nicht gleichzuhalten. Abzustellen ist stets (wie auch bisher bei den Spekulationsgeschäften) auf das Verpflichtungsgeschäft. Das Verpflichtungsgeschäft wird erst bei Ausübung der Option geschlossen, es gilt daher – bei Ausübung der Option nach dem 31.3.2012 – die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen.

6. Verwendet eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Gemeinde) eine Liegenschaft im Rahmen eines BgA nachhaltig, stellt dies gemäß KStR 2001 Rz 1368 eine „Einlage“ auf Basis des Tauschgrundsatzes gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) dar. Ergibt sich aus dem Umstand, dass hier ein Tausch fingiert wird, ein steuerpflichtiger Vorgang, der ImmoEST auslöst?

Es wird angedacht, die KStR 2001 Rz 1368 zu ändern. Solange keine Änderung erfolgt, ist diese jedoch weiterhin anzuwenden.

7. Ist die Übertragung von Liegenschaften durch eine KöR (zB Gemeinde) an einen von ihr selbst nach den landesgesetzlichen Vorschriften (zB [Wiener Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz](#)) errichteten, mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Fonds ein Einlagevorgang iSd [§ 8 KStG 1988](#), der zum sofortigen Anfall der Immobilienertragsteuer führen würde (Tauschgrundsatz) oder eine unentgeltliche Zuwendung (analog zur Zuwendung des Stifters an seine Stiftung), die keine Immobilienertragsteuer auslöst?

Wenn eine Zurechnung an einen Rechtsträger erfolgt, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt, kann gegebenenfalls Stiftungseingangssteuer anfallen (siehe allerdings die Befreiung gemäß [§ 1 Abs. 6 Z 2 StiftEG](#)); der Tauschgrundsatz kommt daher nicht zur Anwendung. Bei Zuwendungen an Rechtsträger, deren Anteile von Gesellschaftern gehalten werden, liegt dagegen ein Einlagevorgang vor und der Tauschgrundsatz kommt zur Anwendung.

1.2. Veräußerung gegen Rente

8. Ist bei Grundstücksveräußerungen gegen Rente die ImmoEST laufend (für jede Rentenzahlung) abzuführen?

Im AbgÄG 2012 soll vorgesehen werden, dass der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung kommt, wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente zufließt. In diesen Fällen soll – mit Nichtanwendung des besonderen Steuersatzes einhergehend – keine Verpflichtung zur Entrichtung einer ImmoESt oder besonderen Vorauszahlung bestehen. Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung gegen Rente sollen daher ab Überschreiten der Anschaffungskosten des veräußerten Grundstückes steuerpflichtig und in die Steuererklärungen der Zuflussjahre (zum Normaltarif) aufzunehmen sein.

9. Ist [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) auf private Grundstücksveräußerungen noch anwendbar? In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob die bisherige Qualifizierung von Rentenvereinbarungen bei der Übertragung von Grundstücken (siehe EStR 2000 Rz 7002) hinsichtlich der Abgrenzung von entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften unverändert bleibt.

Wird ein Grundstück gegen Rente veräußert, wird nach der Judikatur die Anwendbarkeit des [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) (wiederkehrende Bezüge) bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für ein Spekulationsgeschäft durch [§ 30 EStG 1988](#) verdrängt. Dies gilt für Grundstücksveräußerungen unverändert auch im Anwendungsbereich der durch das 1. StabG 2012 geänderten Rechtslage. Hinsichtlich der angesprochenen Qualifizierung von Rentenvereinbarungen unter nahen Angehörigen bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (Grundstücken) als entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang gelten Rechtsprechung und Verwaltungspraxis weiter; eine gesetzliche Regelung ist nicht unmittelbar notwendig.

1.3. Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens

10. Im Zuge einer Ehescheidung werden im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens das Hälfteigentum an der Ehewohnung (Haus) und einer weiteren Eigentumswohnung auf den jeweils anderen Ehegatten und Hälfteigentümer übertragen. Wie wird die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer ermittelt?

Werden das eheliche Gebrauchsvermögen und Ersparnisse nach den Grundsätzen des [§ 83 EheG](#) aufgeteilt, kommt es zu keiner entgeltlichen Eigentumsübertragung (Naturalteilung; EStR 2000 Rz 6621). Es liegt daher ein unentgeltlicher Vorgang vor. Von diesem Grundsatz sind nach den EStR 2000 grundsätzlich auch Ausgleichszahlungen

umfasst. Hinsichtlich der Höhe der Ausgleichszahlungen besteht keine betragliche Begrenzung. Dies gilt auch bei einvernehmlichen Ehescheidungen, wenn die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des [§ 83 EheG](#) vorgenommen wird.

1.4. Aufteilung unter Lebenden und im Wege der Verlassenschaft

11. Es wird ein Grundstück an ein Kind gegen Übernahme der Auszahlungsverpflichtung der Geschwister übergeben (Schenkung).

Für die steuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit vorweggenommenen Erbfolgeregelungen oder mit der Durchführung von Erbauseinandersetzungen gelten folgende, allgemeine Grundsätze:

- *Ausgleichszahlungen für anderen Erbberechtigten überlassene Grundstücksanteile sind nur dann potentiell steuerlich relevant, wenn es auch zu Leistungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers kommt.*
- *Für Ausgleichszahlungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers ist die Überwiegensregel des [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) zu beachten.*

11.1. Eine Liegenschaft wird unter Lebenden vom Vater an seinen Sohn übergeben. Der Sohn leistet dafür aus seinem Vermögen Ausgleichszahlungen an seine Schwester. Fällt eine ImmoESt bei der Schwester, die die Ausgleichszahlungen erhalten hat, an?

Es sind die Grundsätze des [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) anzuwenden:

- *Beträgt die Ausgleichszahlung mindestens 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes, liegt eine Veräußerung durch den Übergeber vor (dh. ImmoESt beim Vater).*

Beispiel:

Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an seine Schwester zu leisten. Auf Grund der Höhe der Ausgleichszahlung liegt eine Veräußerung durch den Vater vor.

- *Beträgt die Ausgleichszahlung mindestens 50% des bei fiktiver Aufteilung auf den „weichenden Erben“ (hier Tochter) entfallenden Teiles, liegt eine Veräußerung durch diesen vor. Es fällt daher ImmoESt bei der Tochter an.*

Beispiel:

Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 400 an seine Schwester zu leisten. Wäre die Liegenschaft zu gleichen Teilen an die erbberechtigten Geschwister übertragen worden, hätte die Tochter einen Anteil im Wert von 500 bekommen. Die Ausgleichszahlung in Höhe von 400 beträgt mehr als 50% des Wertes dieses fiktiven Anteils (250). Daher liegt eine Veräußerung durch die Tochter vor. Dies gilt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch dann, wenn der Vater die Liegenschaft um 400 an den Sohn veräußert und sodann diesen Betrag an die Tochter weitergibt.

- *Beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des gemeinen Wertes des auf den „weichenden Erben“ (hier Tochter) entfallenden Teiles, dann liegt ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor.*

Beispiel:

Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 200 an seine Schwester zu leisten. In diesem Fall beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des fiktiven Anteils der Tochter (250). Es liegt daher ein insgesamt unentgeltliches Rechtsgeschäft vor.

- *Sollten mit der unentgeltlichen Übertragung des Grundstückes noch weitere unentgeltliche Übertragungen von Vermögenswerten in einem zeitlichen Zusammenhang stehen (zB die Tochter bekommt wertvollen Schmuck geschenkt), sind diese Übertragungen hinsichtlich der Ermittlung der jeweiligen fiktiven Anteile am Grundstück zu berücksichtigen.*

Beispiel:

Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 200 an seine Schwester zu leisten, die zeitgleich Schmuck im Wert von 500 erhält. Gesamt wird an die Kinder daher Vermögen im Wert von 1.500 übertragen; bei einer fiktiven Aufteilung steht daher jedem

Kind ein Wert von 750 zu. Bei einer fiktiven Aufteilung des Grundstücks hätte die Tochter daher einen Anteil von 250 bekommen. In diesem Fall beträgt die Ausgleichszahlung mehr als 50% des fiktiven Anteils der Tochter (125). Es liegt daher eine Veräußerung durch die Tochter vor.

11.2. Wenn in einem Übergabevertrag als Gegenleistung vereinbart wird, dass

a) der Übernehmer künftig an weichende Geschwister einen erst zu widmenden Bauplatz herauszugeben hat, sofern eine Umwidmung überhaupt genehmigt wird, oder, dass

b) der Übernehmer im Falle des Verkaufes der übernommenen Liegenschaft einen Teil des Verkaufserlöses mit seinen weichenden Geschwistern zu teilen hat, sind diese aufschiebend bedingten, allenfalls gar nicht zu erbringenden Gegenleistungen bei der ImmoEST zu berücksichtigen?

a) Da die zu erbringende Ausgleichszahlung aus einem Teil des erhaltenen Grundstückes selbst erfolgen soll, wird letztlich eine Aufteilung des Grundstückes an die Geschwister bewirkt. Es kommt zu keiner Realisierung der stillen Reserven des Grundstückes durch eine Zahlung aus der ursprünglichen Vermögenssphäre des Übernehmers, wodurch diese Aufteilung steuerlich ein unentgeltliches Rechtsgeschäft darstellt.

b) Die Verpflichtung, einen allfälligen Veräußerungserlös mit anderen Erbberechtigten zu teilen, stellt keine Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung aus der eigenen Vermögenssphäre dar. Es liegt daher kein entgeltlicher Vorgang vor. Die spätere Veräußerung führt zur Steuerpflicht beim Veräußerer. Die Weitergabe an den anderen Erbberechtigten stellt eine steuerlich unbeachtliche Vermögensverwendung beim Veräußerer dar.

11.3. Lösen vereinbarte Auszahlungsbeträge als „Quasi-Kaufpreis“ jedenfalls eine ImmoEST aus, wenn sie mindestens 50% des gemeinen Werts der übergebenen Liegenschaft übersteigen und unterliegt in diesen Fällen der gesamte Auszahlungsbetrag der ImmoEST? Sind bei der Annahme, dass die Gegenleistung unter 50% des gemeinen Wertes der übergebenen Liegenschaft liegt, Verkehrswertschätzungen zum Nachweis einzuholen?

§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ist grundsätzlich anzuwenden, dh. bei Ausgleichszahlungen ab 50% liegt ein entgeltlicher Vorgang vor (siehe auch oben). Bei Zweifeln bezüglich der Wertrelation von Ausgleichszahlung und gemeinem Wert des Grundstückes sind die Wertverhältnisse durch ein Schätzgutachten nachzuweisen.

11.4. Wie ist die Aufteilung eines Nachlasses im Wege eines Erbübereinkommens zu beurteilen, wenn dabei Grundstücke betroffen sind?

Eine einkommensteuerlich unbeachtliche Erbteilung kann nur dann angenommen werden, wenn das Erbübereinkommen tatsächlich eine bloße Aufteilung der Nachlassgegenstände vorsieht. Ein Wertausgleich in Bargeld ist nur dann unschädlich, wenn dadurch am Charakter der Aufteilung nichts geändert wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn im Rahmen der Ausgleichszahlung der gemeine Wert der in der Ausgleichszahlung enthaltenen nachlassfremden Mittel den gemeinen Wert der aus dem Nachlass stammenden Mittel nicht übersteigt. Übersteigen allerdings die erhaltenen nachlassfremden Mittel (Sachgüter oder Bargeld) die für die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Nachlassgrundstück erhaltene Quote an anderen Nachlassgegenständen, liegt ein entgeltlicher Vorgang vor (siehe EStR 2000 Rz 5981). In diesem Fall bemisst sich die ImmoESt bzw. die besondere Vorauszahlung von der gesamten, für den aufgegebenen Miteigentumsanteil erhaltenen Ausgleichszahlung, inklusive des gemeinen Wertes der erhaltenen Nachlassgegenstände.

Beispiel 1:

A und B sind zu gleichen Teilen Erben des C. Die Verlassenschaft besteht aus 2 Liegenschaften; der Liegenschaft 1 im Wert von 1.000 und der Liegenschaft 2 im Wert von 400. Ohne Aufteilung werden A und B jeweils Hälfteigentümer der jeweiligen Liegenschaft. Sie kommen aber überein, dass A die Liegenschaft 1 und B die Liegenschaft 2 sowie eine Ausgleichszahlung in Höhe von 300 erhalten soll. B gibt daher seinen Hälfteanteil an Liegenschaft 1 in Höhe von 500 auf und erhält dafür den Hälfteanteil des A an Liegenschaft 2 im Wert von 200 sowie eine Ausgleichszahlung in Höhe von 300. Die Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln übersteigt den Wertausgleich aus dem Nachlass (= Hälfteanteil im Wert von 200). Daher liegt ein Veräußerungsgeschäft hinsichtlich des durch B übertragenen Hälfteanteiles an der Liegenschaft 1 vor.

Beispiel 2:

A und B sind zu gleichen Teilen Erben des C. Die Verlassenschaft besteht aus 2 Liegenschaften; der Liegenschaft 1 im Wert von 1.000 und der Liegenschaft 2 im Wert von 600. Sie kommen überein, dass A die Liegenschaft 1 und B die Liegenschaft 2 sowie eine Ausgleichszahlung in Höhe von 200 erhalten soll. B gibt daher seinen Hälfteanteil an Liegenschaft 1 in Höhe von 500 auf und erhält dafür den Hälfteanteil des A an Liegenschaft 2 im Wert von 300 sowie eine Ausgleichszahlung in Höhe von 200. Die Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln übersteigt den Wertausgleich aus dem Nachlass (= Hälfteanteil im Wert von 300) nicht. Es liegt daher kein Veräußerungsgeschäft hinsichtlich des durch B übertragenen Hälfteanteiles an der Liegenschaft 1 vor.

11.5. Stellt die Erfüllung des Pflichtteils durch Übertragung eines Grundstückes (an Stelle von Geld) einen Veräußerungstatbestand dar?

Der Pflichtteilsberechtigte erhält in Erfüllung des Pflichtteilsanspruches an Stelle von Geld eine Wohnung aus dem Nachlass. Bei Erben und Pflichtteilsberechtigten gilt: Der Tausch von Immobilien gegen die Pflichtteilsforderung ist als unentgeltlicher Erwerb und nicht als Anschaffung zu sehen (EStR 2000 Rz 6623a).

1.5. „Realteilungen“

12. Eine Liegenschaft wird der Fläche nach unter zwei Miteigentümern geteilt und es werden Zu- und Abschreibungen im Grundbuch durchgeführt. Im Ergebnis entstehen zwei neue, flächengleiche Grundstücke. In weiterer Folge wird eine der neu vermessenen Liegenschaften an einen Dritten verkauft. Fällt auch für die Teilung der Liegenschaften ImmoESt an? Stellt die Teilung in Zusammenhang mit der späteren Veräußerung der Liegenschaft einen entgeltlichen Erwerb dar?

Sofern keine Verschiebung der Wertverhältnisse im Vergleich zum Miteigentumsanteil erfolgt, liegt keine Veräußerung vor. Im Falle von Verschiebungen der Wertverhältnisse ist die „Realteilung“ als zweistufiger Vorgang zu werten (Aufteilung entsprechend der Wertverhältnisse und nicht nach Fläche): In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquote(n). In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse im Rahmen eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes. Verschiebungen der Wertverhältnisse mit Leistung einer Ausgleichszahlung stellen daher Teilveräußerungen dar. Wird keine Ausgleichszahlung (zwischen Fremden) geleistet, ist anzunehmen, dass eine wertäquivalente Aufteilung erfolgt („Fremde pflegen sich nichts zu

schenken"). Erfolgt eine wertverschiebende Aufteilung ohne Ausgleichszahlungen unter nahen Angehörigen, liegt eine Schenkung vor.

1.6. Insolvenz

13. Zählt die ImmoEST bei überschuldetem Nachlass zu den Masse- oder Konkursforderungen?

Die ImmoEST zählt zu den Kosten der Bewirtschaftung der Masse und somit zu den Masseforderungen.

14. Eine Liegenschaft wird im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung an Zahlung statt überlassen ([§ 154 AußStrG](#)): Ist die Forderung, für die die Liegenschaft überlassen wird, als Veräußerungserlös anzusehen?

Nein. Es handelt sich um eine Forderung eines Dritten, die durch Hingabe einer Immobilie getilgt wird. Daher liegt ein Tausch vor, dh. als Veräußerungserlös ist den Regeln des allgemeinen Tauschgrundsatzes gemäß [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) zufolge der gemeine Wert der hingegebenen Liegenschaft anzusetzen.

1.7. Grundstücksveräußerung mit Auslandsbezug

15. Eine in Österreich ansässige natürliche Person (unbeschränkt einkommensteuerpflichtig in Österreich) besitzt ausländisches Immobilienvermögen. Im Falle der Veräußerung der Immobilie sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung des Veräußerungserlöses durch den ausländischen Vertragsstaat und eine Befreiung durch den Ansässigkeitsstaat Österreich unter Progressionsvorbehalt vor. Kommt hier innerstaatlich nach den neuen Regelungen zur Grundstücksbesteuerung ein Progressionsvorbehalt zur Anwendung?

a) Bei Abzug der Immobilienertragsteuer ohne Veranlagungsoption?

Nein. Ein Progressionsvorbehalt kommt nicht zur Anwendung (besonderer Steuersatz).

b) Bei Abzug der Immobilienertragsteuer mit Veranlagungsoption?

Nein. Ein Progressionsvorbehalt kommt nicht zur Anwendung (besonderer Steuersatz).

c) Bei ausgeübter Option zur Regelbesteuerung?

Ja. Ein Progressionsvorbehalt kommt zur Anwendung (kein besonderer Steuersatz, progressiver Tarif).

16. Eine ausländische Kapitalgesellschaft (beschränkt körperschaftsteuerpflichtig in Österreich) besitzt inländisches Immobilienvermögen. Wie hat die Besteuerung im Falle der Veräußerung der inländischen Immobilien zu erfolgen? Wird die Übergangsregelung nach [§ 26c Z 10 KStG 1988](#) eingeschränkt oder gilt diese weiterhin und werden daher lediglich die Wertsteigerungen des Immobilienvermögens ab dem 1.1.2006 bis zur Veräußerung besteuert; dh. sind stille Reserven, die aus der Aufwertung nach [§ 26c Z 10 KStG 1988](#) resultieren, bei der Realisation steuerfrei?

Die Übergangsvorschrift [§ 26c Z 10 KStG 1988](#) wird eingeschränkt. Auf den bislang nicht steuerhängigen Teil kann die pauschale Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewandt werden.

2. BEFREIUNGEN

2.1. Allgemeines

17. Schlagen Hauptwohnsitz- und Herstellerbefreiung ([§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988](#)), für die der Verstorbene die Voraussetzungen erfüllt, auf den Nachlass oder Gesamtrechtsnachfolger durch (zB Verkauf durch Nachlass oder Erben nach Tod des Eigentümers)?

Sowohl für die Hauptwohnsitz- als auch für die Herstellerbefreiung müssen die Voraussetzungen unmittelbar durch den Veräußerer erfüllt sein. Die bloße Erfüllung der Voraussetzungen durch den Erblasser ist nicht ausreichend. Hinsichtlich der Herstellerbefreiung gilt dies für Veräußerungen ab 1.1.2013.

18. Inwieweit erfassen die Befreiungen nach [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988](#) auch die zusammen mit dem begünstigten Gebäude veräußerten Grundstücksflächen? Gibt es gegebenenfalls eine Flächenbegrenzung?

Die Herstellerbefreiung ([§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)) gilt nur für das Gebäude. Die Hauptwohnsitzbefreiung ([§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#)) gilt auch für ein angemessen großes Grundstück (derzeit in EStR 2000: 1.000 m²; so auch Rechtsprechung VwGH).

2.2. Hauptwohnsitzbefreiung

19. Ein Haus wird veräußert und der Kaufvertrag unterschrieben. Die Übergabe des Objektes erfolgt erst nach ca. 1 Jahr (nach Fertigstellung des neuen Wohnhauses des Verkäufers). Ist das für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung schädlich?

Derzeit wird in den EStR 2000 ein Toleranzrahmen von 6 Monaten vertreten. Zukünftig soll dieser Toleranzrahmen sowohl für die Frage, ob der Hauptwohnsitz bis zur Veräußerung besteht, als auch für die Frage, ob der Hauptwohnsitz im Zuge der Veräußerung aufgegeben wird, ein Jahr (12 Monate) betragen. Im Zusammenhang mit der Veräußerung muss aber eine Vereinbarung, wann der Hauptwohnsitz durch den Veräußerer aufgegeben wird, vorliegen. Die Toleranzfrist von 12 Monaten zählt aber jedenfalls nicht zu den zeitlichen Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung, diese Fristen müssen schon vor der Veräußerung erfüllt sein. Jedenfalls ausgeschlossen ist die dauerhafte Einmietung des Veräußerers in den vorher veräußerten Hauptwohnsitz (Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung ist, dass der Hauptwohnsitz „aufgegeben wird“).

20. Welches Ereignis löst den Fristenlauf im Hinblick auf die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) aus?

Entscheidend sind grundsätzlich die Begründung des Hauptwohnsitzes und die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (Einzug oder Auszug). Die Toleranzzeiträume (jeweils 1 Jahr) sind jedoch nicht für die Erfüllung der zeitlichen Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung zu berücksichtigen.

21. Ein Alleineigentümer eines Miethauses mit zehn Wohneinheiten hat seinen Hauptwohnsitz seit mehr als 5 Jahren in Top 5. Das Miethaus wird im Mai 2012 parifiziert und Wohnungseigentum wird begründet. Der Alleineigentümer veräußert seine Wohnung und zieht in Top 3, welches zuvor vermietet war. Ist auf die Veräußerung der Wohnung Top 5 die Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar?

Grundsätzlich muss der „Eigenheimcharakter“ während des gesamten für die Hauptwohnsitzbefreiung erforderlichen Zeitraumes bestehen. Eine Eigentumswohnung liegt

aber erst nach der Parifizierung vor; daher ist die Frist im vorliegenden Fall grundsätzlich nicht erfüllt.

Zeiten vor der Durchführung der Parifizierung sind für die Ermittlung der Dauer der Nutzung der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz heranzuziehen, wenn die Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrages zum Erwerb von Wohnungseigentum (Wohnungseigentumsbewerber) erfolgte. Wohnungseigentumsbewerber ist derjenige, dem schriftlich, sei es bedingt oder befristet, von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung von Wohnungseigentum zugesagt wurde ([§ 2 Abs. 6 WEG 2002](#)). Bei Zweifeln über diesen Zeitpunkt kann auch auf den Zeitpunkt der Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch nach [§ 40 Abs. 2 WEG 2002](#) abgestellt werden.

22. A will sein Eigenheim, bei dem die zeitlichen Erfordernisse für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung grundsätzlich erfüllt sind, als Ganzes mit insgesamt 2 Wohnungen verkaufen. Ist die Hauptwohnsitzbefreiung in folgenden Fallvarianten anzuwenden?

Variante 1: Hauptwohnsitz beträgt mehr als 2/3 der gesamten Nutzfläche;

Variante 2: Hauptwohnsitz beträgt weniger als 2/3 der gesamten Nutzfläche;

Variante 3: Hauptwohnsitz beträgt weniger als 2/3 der gesamten Nutzfläche, jedoch wird der gesamte Gartenanteil vom Veräußerer alleine genutzt.

Ein Eigenheim iSd [§ 18 EStG 1988](#) ist nur dann gegeben, wenn mindestens 2/3 der gesamten Nutzfläche für eigene Wohnzwecke verwendet werden.

In Variante 1 ist die Eigenheimeigenschaft gegeben, weil zumindest 2/3 der Gebäudenutzfläche für eigene Wohnzwecke verwendet werden (LStR 2002 Rz 504). Nach derzeitiger Rechtsansicht ist der nicht für eigene Wohnzwecke verwendete Teil von der Befreiung nicht erfasst (EStR 2000 Rz 6636).

In Variante 2 liegt kein Eigenheim vor; die Hauptwohnsitzbefreiung ist daher nicht anwendbar.

In Variante 3 hat die Nutzung des Gartens keinen Einfluss auf die fehlende Eigenheimeigenschaft: Der Garten ist hinsichtlich der Beurteilung, ob ein Eigenheim vorliegt, unbeachtlich. Wird daher ein Gebäude zu weniger als 2/3 für eigene Wohnzwecke genutzt,

kann auch die 100-prozentige Nutzung des Gartens die Eigenschaft eines Eigenheimes nicht begründen ([§ 18 EStG 1988](#) stellt auf die Gebäudenutzfläche ab).

23. In welchem Umfang ist der Grund und Boden von der Hauptwohnsitzbefreiung erfasst?

Von der Befreiung sind – bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenteil – 1.000 m² umfasst.

24. Umfasst die Hauptwohnsitzbefreiung auch mitveräußerte KFZ-Abstellplätze?

Der KFZ-Abstellplatz ist bei der Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, soweit maximal 2 Stellplätze mitveräußert werden. Dies gilt auch, wenn sich der Parkplatz auf einem gesonderten Grundstück (eigene Einlagezahl) befindet.

25. Im Zusammenhang mit der Ehescheidung stellt sich die Frage nach der Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung.

Beispiel:

Das Wohnungseigentum der Eheleute wurde im Jahr 1998 begründet, die Ehescheidung sowie die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens erfolgen in 2010. Dabei geht der Hälfteanteil des Gatten an der Eigentumswohnung auf die Ehefrau über, welche die Wohnung weiterhin als Hauptwohnsitz nutzt. Kann bei der Veräußerung der Wohnung im Jahr 2012 die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch genommen werden?

Die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens ist kein entgeltlicher Vorgang (keine Anschaffung; siehe Abschnitt 1.3.). Bei späterer Veräußerung der Wohnung kann die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch genommen werden.

Variante zum Beispiel:

Die Wohnung wird ab 2012 vermietet und im Jahr 2020 verkauft. Wie wird der Veräußerungsgewinn ermittelt? Was sind die Anschaffungskosten für den im Jahr 2012 erworbenen 50%-Anteil?

In diesem Fall kann die Hauptwohnsitzbefreiung nicht in Anspruch genommen werden. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen.

26. Die Errichtung eines Gebäudes erfolgte im Jahr 1990 und es wird seither als Hauptwohnsitz genutzt. Ab 2010 wird das Gebäude zu 50% für betriebliche Zwecke verwendet (Variante: 25% betriebliche Nutzung). Im Jahr 2013 erfolgt die Veräußerung des Gebäudes.

a) Kommt die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung?

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nur dann anwendbar, wenn zum Zeitpunkt der Veräußerung ein Eigenheim iSd [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn die den eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche beträgt. Beträgt die betriebliche Nutzung wie im Ausgangsfall 50%, kann daher die Hauptwohnsitzbefreiung – mangels Eigenheim im Zeitpunkt der Veräußerung – nicht in Anspruch genommen werden. Beträgt sie hingegen wie in der Variante 25%, kann sie in Anspruch genommen werden. Der nicht Wohnzwecken dienende Teil ist allerdings von der Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfasst.

b) Ist bei Anwendbarkeit der Herstellerbefreiung eine Trennung in betrieblichen und privaten Teil erforderlich?

Ja. Die Herstellerbefreiung kann nur für den eigenen Wohnzwecken dienenden Teil in Anspruch genommen werden.

c) Wie ist der Veräußerungsgewinn für den Ausgangsfall zu ermitteln?

Im Ausgangsfall liegt grundsätzlich Altvermögen vor. Allerdings wurden 50% des Gebäudes im Jahr 2010 in das Betriebsvermögen eingelegt. 50% des Gebäudes sind daher zum 31.3.2012 steuerverfange. Es ist daher hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zwischen Grund und Boden und Gebäude zu unterscheiden. Die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) (3,5% bzw. 15%) ist nur hinsichtlich des auf Grund und Boden und des im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteils entfallenden Veräußerungserlöses möglich. Hinsichtlich des betrieblich verwendeten Gebäudeanteiles ist der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung von anteiligem Veräußerungserlös und Buchwert zu ermitteln.

2.3. Herstellerbefreiung

27. Gilt die Herstellerbefreiung auch dann, wenn der Rechtsvorgänger das Gebäude selbst hergestellt hat und der Erwerber das Grundstück veräußert?

Auf Grund der Gesamtsystematik ist die Herstellerbefreiung nur für den Veräußerer, sofern dieser der Bauherr war, nicht aber für dessen Erben und weitere Rechtsnachfolger anzuwenden (siehe bereits zur alten Rechtslage, Büsser, in Hofstätter/Reichel (Hrsg) EStG § 30, Tz 7.2). Dies gilt für Veräußerungen ab 1.1.2013.

28. Wie ist eine selbst vorgenommene Herstellung des Gebäudes nachzuweisen? Welcher Wert der Herstellungskosten ist anzusetzen? Gibt es eine Aufwertung historischer Herstellungskosten für die Inanspruchnahme der Herstellerbefreiung?

Als Nachweis für den Kauf eines unbebauten Grundstückes kann zB der Kaufvertrag herangezogen werden. Ist die Herstellerbefreiung anzuwenden, sind die historischen Herstellungskosten irrelevant. Der Veräußerungserlös ist auf Grund und Boden und Gebäude – nach den jeweiligen Wertverhältnissen – aufzuteilen. Ist die Herstellerbefreiung nicht anzuwenden, sind die historischen Herstellungskosten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes heranzuziehen. Eine Aufwertung dieser historischen Herstellungskosten ist nicht zulässig.

29. Trifft es zu, dass die Herstellerbefreiung des [§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) nur für das Gebäude, nicht jedoch für Grund und Boden gilt?

Ja. Dies trifft zu.

30. In welchem Verhältnis ist ein Veräußerungserlös auf Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits aufzuteilen?

Nach EStR 2000 Rz 6447 bestehen keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen. Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen.

3. GEWINNERMITTLUNG

3.1. Allgemeines

31. Wie sind die für die Gewinnermittlung erforderlichen Verkehrswerte von Grund und Boden sowie Gebäude festzustellen?

Grundsätzlich ist ein schlüssiger Nachweis zu erbringen; im Zweifel wird ein Sachverständigengutachten erforderlich sein.

32. Wie ist bei Veräußerung von allgemeinen Teilen eines Wohnungseigentumsobjektes (zB Hausbesorgerwohnung) durch eine Vielzahl von Wohnungseigentümern im Hinblick auf die Gewinnermittlung vorzugehen?

Der Veräußerungserlös muss nach derzeitiger Rechtslage auf die einzelnen Beteiligten aufgeteilt werden. Dabei ist insbesondere zu beurteilen, ob es sich für den einzelnen Beteiligten um Alt- oder Neuvermögen handelt; bei Neuvermögen sind die individuellen Anschaffungskosten zu ermitteln. Für praktische Vereinfachungen wären gesetzliche Änderungen notwendig.

33. Gemäß [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) kann im Falle einer Umwidmung nach dem 31.12.1987 ein Anschaffungskostenpauschale von 40% angesetzt werden; in allen anderen Fällen ein solches von 86% ([§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)). Gilt das höhere Pauschale auch dann, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft die Widmung als Bauland/Baufläche nicht mehr gegeben ist (Rückwidmung)?

Ja. Der Ansatz von 86% des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten ist möglich. Die pauschale Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) kommt nur dann zur Anwendung, wenn die durch die Umwidmung eingetretene Wertsteigerung nicht durch spätere Umwidmungsmaßnahmen wieder rückgängig gemacht wurde.

Als Umwidmung gilt gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmalige Bebauung ermöglicht (zB Widmung in Bauland). Maßnahmen, die einer Bebauung trotz entsprechender Widmung entgegenstehen (zB verhängte Bausperre), sind unbeachtlich, wenn durch sie keine

endgültige Nichtbebauung eintritt. Solche – die Bebauung nicht dauerhaft unmöglich machende – Maßnahmen gelten nicht als Rückwidmung.

34. Ein privates Grundstück, das zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war (Altvermögen), soll als Bauland verkauft werden. Ein Teil des Grundstücks wurde bereits vor dem 1.1.1988 in Bauland umgewidmet; für einen anderen Teil des Grundstücks soll vor der Veräußerung des Gesamtgrundstücks noch eine Umwidmung in Bauland erfolgen. Wie hat bei Veräußerung des Grundstücks die Gewinnermittlung zu erfolgen?

Die pauschale Gewinnermittlung nach [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) kommt nur für den von der späteren Umwidmung (nach dem 31.12.1987) betroffenen Grundstücksteil zur Anwendung; die spätere Umwidmung von Teilen des Grundstückes führt nicht dazu, dass die fiktiven Anschaffungskosten gemäß [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) für das gesamte Grundstück (auch für den vor dem 1.1.1988 umgewidmeten Teil) heranzuziehen sind; für den Teil des Grundstücks, der bereits zum 1.1.1988 als Bauland gewidmet war, sind die fiktiven Anschaffungskosten nach [§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) zu ermitteln. Es hat folglich eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach der Fläche des Grundstücks zu erfolgen.

35. Wie aliquotiert man den Kaufpreis, wenn unterschiedliche Berechnungskriterien anzuwenden sind (Umwidmung eines Teiles der Liegenschaft im Beobachtungszeitraum; der Rest der Liegenschaft ist Grünland)?

Grundsätzlich hat die Aufteilung des Kaufpreises nach der Verhältnismethode zu erfolgen. Dabei ist der Marktpreis für Bauland bezogen auf die Baulandfläche mit dem Marktpreis für Grünland bezogen auf die Grünlandfläche in ein Verhältnis zu setzen. In diesem Verhältnis ist der Gesamtkaufpreis auf Bauland und Grünland aufzuteilen. Wird glaubwürdig nach dieser Methode vorgegangen, ist die Beibringung eines Gutachtens nicht erforderlich.

Beispiel:

Es wird eine Liegenschaft (2.000 m²) veräußert. Ein Teil dieser Liegenschaft (800 m²) wurde 2005 in Bauland umgewidmet, der Rest (1.200 m²) ist weiterhin Grünland. Der Baulandpreis für vergleichbare Liegenschaften in dieser Gegend beträgt rund 450 Euro/m², der Grünlandpreis 10 Euro/m².

*Umgelegt auf die Liegenschaft ergibt dies einen Preis von 360.000 Euro für den Baulandteil (450*800) und einen Preis von 12.000 Euro für den Grünlandteil (10*1.200). Dies ergibt ein Verhältnis von 30:1.*

Wird für die Liegenschaft ein Veräußerungserlös von 420.000 Euro erzielt, ist dieser Erlös im Verhältnis 30:1 auf Bauland und Grünland aufzuteilen, dh. auf den Baulandanteil entfallen 406.000 Euro und auf den Grünlandanteil 14.000 Euro.

3.2. Betrieblicher Bereich

36. Im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist gemäß [§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) für Entnahmen der „gemeine Wert“ anzusetzen. Kollidierte diese Bewertungsvorschrift mit [§ 6 Z 4 letzter Satz EStG 1988](#) idF 1. StabG 2012?

[§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) ist für Grundstücke nicht anzuwenden; der gemeine Wert soll in diesem Fall nicht gelten; dies soll im AbgÄG 2012 klargestellt werden.

37. Ist es hinsichtlich des Falles der Betriebsaufgabe richtig, dass [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) als lex specialis vorgeht und von der Neuregelung im Bereich der Entnahmen nicht tangiert wird? Nachdem sich durch die Judikatur der in dieser Regelung enthaltene Begriff des „Gebäudes“ auch auf Grund und Boden erstreckt, stellt sich die Frage, ob [§ 6 Z 4 letzter Satz EStG 1988](#) der neuen Regelung (weiterhin) nicht gilt. Bleibt auch die Regelung, wie sie im Fall der Nachversteuerung vorgesehen ist, von der Neuregelung ausgespart (und bleibt insbesondere die Bewertungsregelung im Zuge von [§ 295a BAO](#))?

[§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) gilt weiter. Da im 1. StabG 2012 in [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) klar zwischen Grund und Boden und Gebäude unterschieden wird, gilt [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) nur für das Gebäude. Allerdings erfolgt die Entnahme des Grund und Bodens ohnedies zum Buchwert. Die „Nachversteuerung“ erfolgt weiterhin zu den bisherigen Regeln nach [§ 295a BAO](#).

38. Die Entnahme von Grund und Boden des Anlagevermögens erfolgt ab dem 1.4.2012 in der Regel zum Buchwert, dh. es sind in diesem Zeitpunkt keine stillen Reserven zu besteuern. Die Entnahme von Gebäuden (die sich auf der Liegenschaft befinden) hat zum Teilwert zu erfolgen, sodass in diesem Fall die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert zu besteuern ist. Ist bei der

Gewinnermittlung zwischen Grund und Boden und Gebäude zu unterscheiden, wenn die Liegenschaft in weiterer Folge (als Privatvermögen) veräußert wird?

Ja. Kommt es zu einer Entnahme eines bebauten Grundstückes, sind die stillen Reserven des Gebäudes zu versteuern. Der Entnahmewert tritt an die Stelle der Anschaffungskosten des Gebäudes. Im Zuge einer späteren Veräußerung des Grundstückes aus dem Privatvermögen ist daher der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Der Grund und Boden kann nach der pauschalen Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) erfasst werden. Hinsichtlich des Gebäudes ist der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung von Veräußerungserlös und des Entnahmeteilwertes zu ermitteln ([§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#)). Diese Grundsätze gelten auch für den Fall der Betriebsaufgabe.

39. Die Entnahme von Grund und Boden erfolgte vor 1.4.2012 außerhalb der Spekulationsfrist von idR 10 Jahren steuerfrei; die Entnahme von Gebäuden zum Teilwert (hier keine Änderung); allerdings unterlag der Gewinn dem allgemeinen Tarifsteuersatz. Wird nunmehr ab 1.4.2012 ein privates Grundstück veräußert, stellt sich die Frage, ob man eine geteilte Gewinnermittlung für Grund und Boden einerseits (pauschaler Ansatz gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#)) und Gebäude andererseits ([§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#)) durchführen kann?

Ja. Siehe oben.

40. Im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe stellen sich folgende Fragen:

40.1. Ist es richtig, dass auch bei Waldverkäufen dahingehend zu unterscheiden ist, ob es sich um Alt- oder Neuvermögen handelt und je nachdem für den Grund und Boden-Anteil des Veräußerungserlöses die 3,5% oder 15% ImmoEST anfallen? Wie wird der Wert des „nackten“ Grund und Bodens ermittelt?

Ja. Auch bei Waldverkäufen ist zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden. Der Wert von Grund und Boden ist im Zweifel durch ein Schätzwertgutachten zu ermitteln.

40.2. Gemäß [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) besteht die Möglichkeit, den Gewinn aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses anzunehmen, sofern dieser 250.000 Euro im Kalenderjahr

nicht übersteigt. Dies gilt auch für Betriebe, deren Gewinn nach [§ 4 Abs. 3](#) bzw. [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelt wird. Wie ist in diesem Fall der auf Grund und Boden entfallende Veräußerungserlös zu ermitteln?

An sich sind entsprechend [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) 65% als anteiliger Veräußerungserlös für Grund und Boden heranzuziehen. Allerdings bestehen keine Bedenken, 50% des Gesamtveräußerungserlöses als Teilerlös für den Grund und Boden anzusetzen. Auf dieser Basis ist sodann der anteilige Veräußerungsgewinn – jeweils nach den Regeln des Alt- oder Neuvermögens – zu ermitteln.

40.3. Gemäß [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) umfasst der Begriff des Grundstückes auch Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Neben den Baurechten fallen nach herrschender Lehre auch Fischereirechte darunter. Ist die pauschale Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) für alle Vermögenstransaktionen von Grundstücken iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) – sei es im Privat- oder im Betriebsvermögen – anzuwenden?

Fischereirechte (an fließenden Gewässern) sind idR grundstücksgleiche Rechte, diese werden im Betriebsvermögen wie Gebäude und nicht wie Grund und Boden behandelt. Gehören Fischereirechte zum 31.3.2012 dem Betriebsvermögen an, sind sie steuerhängig. Eine pauschale Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) durch fiktive Annahme von Anschaffungskosten ist daher im Betriebsvermögen befindlichen Fischereirechten nicht möglich (eben nur für Grund und Boden). Bei Fischereirechten ist daher eine vollständige Gewinnermittlung durchzuführen.

40.4. Ist das Fischereirecht stets als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen?

Das Fischereirecht an einem fremden Gewässer stellt ein selbständig übertragbares Recht und somit ein grundstücksgleiches Recht iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) dar. Dagegen stellt das Fischereirecht am eigenen Gewässer nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar; es liegt somit kein grundstücksgleiches Recht vor. Allerdings führt die Überlassung des Fischereirechtes am eigenen Gewässer an einen Dritten zur Verselbständigung des Fischereirechtes, sodass mit diesem Akt ein selbständiges und daher grundstücksgleiches Recht begründet wird. Daher sind – wie auch bei der Einräumung eines Baurechtes – Einkünfte aus der Einräumung eines Fischereirechtes nicht nach den Regeln der

Grundstücksbesteuerung zu erfassen. Auf Grund der Subsidiarität der Einkunftsarten liegen in einem solchen Fall bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, bei privaten Grundstücken Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (letztlich handelt es sich dabei um eine Nutzungsüberlassung).

Hinsichtlich des Fischereirechtes an fließenden Gewässern handelt es sich in den meisten Fällen um Fischereirechte an fremden Gewässern. Nach [§ 2 WRG 1959](#) sind die im Anhang A aufgezählten Ströme, Flüsse, Bäche und Seen öffentliche Gewässer (zB Donau); dies betrifft auch alle Arme, Seitenkanäle und Verzweigungen dieser Gewässer. Darüber hinaus sind aber auch alle anderen Gewässer öffentliche Gewässer, soweit sie nicht nach dem [WRG 1959](#) als Privatgewässer bezeichnet werden. Dies betrifft wohl die meisten Fließgewässer. Sie gehören somit dem öffentlichen Gut an, das nach [§ 287 ABGB](#) im Eigentum des Bundes oder des Landes steht und nur dem Gebrauch durch jedermann dient. Unter diesem Aspekt stellt ein Fischereirecht an einem Fließgewässer idR ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer dar; es liegt daher ein grundstücksgleiches Recht vor.

3.3. Körperschaften

41. [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) verweist hinsichtlich der Gewinnermittlung auf das [EStG 1988](#). Sind die Bestimmungen des [§ 4 Abs. 3a EStG 1988](#) auch auf Körperschaften (zB Kapitalgesellschaften) anwendbar?

Zu dieser Thematik soll eine Klarstellung im AbgÄG 2012 erfolgen.

42. Kommt es auf Grund der Neuregelungen bei der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen zu Änderungen für gemeinnützige Bauvereinigungen und gewerbliche Bauträger?

Bei gemeinnützigen Bauvereinigungen sind Grundstücke in der Regel dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen. Bei Veräußerung solcher Grundstücke erstreckt sich gemäß [§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) die Steuerbefreiung für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb auch auf die Grundstücksveräußerung.

3.4. Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR)

43. Im Gemeindebereich kommt es häufig durch Tauschvorgänge mit anderen Gemeinden zu Veränderungen des Grundstücksbestandes vor allem im Bereich

des öffentlichen Gutes (Straßen, Wege und Plätze). Derartige „Mappenbereinigungen“ fallen aber nicht unter die [§ 30 Abs. 2 EStG 1988](#) angeführten Befreiungsbestimmungen. Liegen hier steuerpflichtige Grundstückveräußerungen vor?

Es handelt sich hierbei um einen steuerpolitischen Vorschlag. Dafür wäre eine gesetzliche Änderung erforderlich, die derzeit allerdings nicht vorgesehen ist. Nach geltender Rechtslage ist ein solcher Vorgang als Tausch zu beurteilen.

44. Sind Aufschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung) für Grundstücke bei der Ausübung zur Regelbesteuerung als Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen und verringern damit den Veräußerungserlös? Müssen diese gegebenenfalls zeitlich nahe mit dem Veräußerungs-/Anschaffungsvorgang anfallen?

Bei Aufschließungskosten handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden bzw. Gebäude, die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich.

Herstellungskosten von Straßen, Wegen und Hochwasserschutzbauten (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen, Wege und Hochwasserschutzbauten erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungskosten des Grund und Bodens und der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen.

Werden diese Aufwendungen zum Teil durch steuerfreie Subventionen abgedeckt, sind die Anschaffungskosten des Grund und Bodens um diese Subventionen zu kürzen.

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilherstellungskosten des Gebäudes dar, bei unbebauten Grundstücken liegt ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind, bestehen keine Bedenken, diese Anschlusskosten als Teil der Anschaffungskosten von Grund und Boden zu berücksichtigen.

45. In Zusammenhang mit [§ 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz EStG 1988](#) stellt sich die Frage, in welchem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang die Umwidmung zur Veräußerung stehen muss; insbesondere, welcher Zeitraum darunter zu verstehen ist?

Dazu kann keine generelle Aussage getroffen werden; vielmehr ist auf die Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen. Dabei ist insbesondere der Preisbildung ein besonderes Gewicht zuzumessen, zB für Grünland wird der Baulandpreis bezahlt.

46. Im Zuge der Errichtung eines Infrastrukturprojektes (zB Straße) kommt es zu Einigungen über Grundabtretungen zwischen dem Projektbetreiber und den betroffenen Grundstückseigentümern. Im Falle einer Nichteinigung bestünde die Möglichkeit der Enteignung der Grundstückseigentümer. Ist [§ 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) (Enteignungsbefreiung) auf diese Einigungen anwendbar? Erfasst die Enteignungsbefreiung gegebenenfalls auch Resteinlösegrundstücke?

Grundsätzlich ist die Enteignungsbefreiung nur dann anwendbar, wenn es tatsächlich zu einer Enteignung kommt oder diese unmittelbar droht. Es bestehen aber keine Bedenken, eine unmittelbare Enteignungsdrohung anzunehmen, wenn die Möglichkeit der Enteignung im Falle der Nichteinigung im Kaufanbot durch den Projektbetreiber unmissverständlich zum Ausdruck gebracht wird.

Von dieser Befreiung erfasst sind auch Resteinlösegrundstücke, wenn diese von untergeordneter Bedeutung sind. Eine untergeordnete Bedeutung ist nur anzunehmen, wenn die Resteinlösegrundstücke in Bezug auf die von der (drohenden) Enteignung betroffene Fläche nicht mehr als 20% betragen.

4. AUSNAHMEN VOM BESONDEREN STEUERSATZ IM BETRIEBLICHEN BEREICH

47. Infiziert die Anwendung des [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) sämtliche Grundstücke eines Betriebes oder ist eine Trennung je nach Grundstück möglich?

Beispiel:

Eine Personengesellschaft (KG) besitzt mehrere vermietete Immobilien und einen kleinen Gewerbebetrieb, der bewirkt, dass die Personengesellschaft betriebliche

Einkünfte hat. Die Vermietung der Immobilien selbst erfolgt so, dass sie – ohne die Infektion durch den Gewerbebetrieb – Vermögensverwaltung wäre. Wenn die KG eine Liegenschaft verkauft, ist dann der allgemeine Steuertarif gemäß [§ 30a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) anzuwenden, weil der Schwerpunkt in der Überlassung von Grundstücken liegt, oder ist die Bestimmung so auszulegen, dass im vorliegenden Fall die Vermietung selbst keine betriebliche Tätigkeit wäre und somit der besondere Steuersatz anzuwenden wäre?

Nur bei [§ 30a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) (ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit) sind sämtliche Grundstücke vom Ausschluss des besonderen Steuersatzes betroffen; bei den [§ 30a Abs. 3 Z 1 sowie 3 und 4 EStG 1988](#) ist nur das einzelne Grundstück betroffen. Als Richtwert für das Vorliegen eines Schwerpunkts der betrieblichen Tätigkeit können 20% der betrieblichen Tätigkeit (insbesondere am Umsatz gemessen) herangezogen werden, wobei allerdings die Überlassung von Grundstücken für sich selbst eine betriebliche Tätigkeit darstellen muss. Ist diesem Richtwert zufolge ein Schwerpunkt gegeben, erfolgt eine "Infizierung" des gesamten Betriebes.

48. Gemäß [§ 30a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) gilt der besondere Steuersatz dann nicht, wenn der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung von Grundstücken liegt. Im Zuge von vorbereitenden Betriebsübertragungen finden oftmals zunächst Betriebsverpachtungen statt. Sind solche Verpachtungen für die Anwendung des besonderen Steuersatzes schädlich?

Solche Verpachtungen sind für die Anwendung des besonderen Steuersatzes dann nicht schädlich, wenn der gesamte Betrieb (als Sachgesamtheit) und nicht nur einzelne Grundstücke verpachtet werden.

49. Wie wird eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Immobilienvermögen in Hinblick auf die neue Grundstücksbesteuerung steuerlich beurteilt? Stellt das Immobilienvermögen weiterhin außerbetriebliches Vermögen dar und kommen daher die Vorschriften zum Betriebsvermögen im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer nicht zur Anwendung?

Es liegt weiterhin außerbetriebliches Vermögen vor; daher ist [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) nicht anzuwenden. Es besteht daher keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz.

5. VERFAHREN

5.1. Allgemeines

50. Ist auch im Falle eines Verlustes aus Grundstücksveräußerungen eine Mitteilung gemäß [§ 30c Abs. 1 EStG 1988](#) durch den Parteienvertreter vorzunehmen?

Einkünfte gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988](#) durch Grundstücksveräußerung entstehen dann nicht, wenn eine unentgeltliche Übertragung vorliegt. Ob bei der Veräußerung von Grundstücken ein Verlust entsteht, spielt für diese Einordnung keine Rolle. Ein Verlust stellt daher Einkünfte dar, die gemäß [§ 30c EStG 1988](#) mitzuteilen sind.

5.2. Abfuhr der Immobilienertragsteuer (ImmoEST)

51. Die ImmoEST ist bei Zufluss fällig. Wann ist bei treuhändiger Abwicklung des Kaufpreises der Zufluss gegeben?

Zum Zufluss kommt es, wenn die Auszahlung an den Verkäufer/an seine Gläubiger grundsätzlich möglich ist. Ist der Zeitraum zwischen der grundsätzlichen Auszahlungsmöglichkeit und der tatsächlichen Auszahlung kurz, kann auf die tatsächliche Auszahlung abgestellt werden.

Bei Schuldübernahme ist der Zufluss mit Wirksamkeit der Schuldübernahme gegeben. Auch die vollständige Lastenfreistellung stellt eine Auszahlung des Kaufpreises und somit einen Zufluss beim Veräußerer dar.

Bei Ratenzahlung liegt ein Zufluss des Gewinnes erst dann vor, wenn die Anschaffungskosten der Liegenschaft überschritten werden. In diesen Fällen sollen übermäßige Belastungen der Parteienvertreter verhindert werden: Liegt daher zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung der Selbstberechnung und dem Zeitpunkt des für das Vorliegen eines Ertrages maßgeblichen Zuflusses mehr als ein Jahr, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoEST bzw. die Haftung des Parteienvertreters.

52. Wie ist hinsichtlich der Entrichtung der ImmoEST im Zwangsversteigerungsverfahren vorzugehen?

Die Entrichtung der ImmoEST wird in Fällen der Zwangsversteigerung praktisch nicht möglich sein, weil dadurch die Ansprüche anderer Gläubiger verkürzt werden würden. Ist der Veräußerer (der Schuldner, dessen Vermögen zwangsversteigert wird) nicht greifbar, entsteht weiters das Problem, dass die Beauftragung des Parteienvertreters, die ImmoEST abzuführen, nicht erfolgen kann. Der Erwerber des Grundstücks kann den Parteienvertreter nicht beauftragen, die Selbstberechnung durchzuführen, weil die Steuer aus der Grundstücksveräußerung ihn nicht betrifft. In beiden genannten Fällen wird daher sinnvollerweise die Selbstberechnung zu unterlassen und stattdessen eine Meldung gemäß [§ 30c Abs. 1 EStG 1988](#) zu erstatten sein. Der Veräußerer ist in Folge verpflichtet, die besondere Vorauszahlung zu leisten und die erzielten Einkünfte im Rahmen der Jahresveranlagung zu erklären.

53. Wie ist bei Grundstücksveräußerungen aus einem ruhenden Nachlass vorzugehen, wenn nicht alle berufenen Erben bekannt sind oder es offen ist, ob von allen Erben eine Erbantrittserklärung abgegeben wird?

Die Veräußerung ist einkommensteuerrechtlich den Erben zuzurechnen. Sind die Erben nicht bekannt, wurde keine Erbantrittserklärung abgegeben oder ist die Erbanteileilung strittig, ist daher keine Endabwicklung möglich. Allerdings ist gemäß [§ 810 ABGB](#) mit Gerichtsgenehmigung die Grundstücksveräußerung zulässig. In diesen Fällen soll die Zuordnung der ImmoEST bzw. der besonderen Vorauszahlung zum Nachlass erfolgen (Abfuhr unter der Steuernummer des Nachlasses). Die Anrechnung der ImmoEST bzw. der besonderen Vorauszahlung (zB auf Grund der Hauptwohnsitzbefreiung oder ausgeübter Regelbesteuerungs- bzw. Veranlagungsoption) ist von den Erben im Wege der Veranlagung zu beantragen. Sind die Erben mittlerweile veranlagt, kann auf Grundlage eines verfahrensrechtlichen Titels (etwa Wiederaufnahme, [§ 295a BAO](#)) die Anrechnung der ImmoEST bzw. der besonderen Vorauszahlung nachträglich geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Eine Abfuhr der ImmoEST bzw. der besonderen Vorauszahlung für den Nachlass ist jedoch nur als „Ersatzlösung“ dann vorzunehmen, wenn eine unmittelbare Zurechnung an die Erben nicht möglich ist.

54. Gibt es im Falle der Selbstberechnung der ImmoEST durch Parteienvertreter (zunächst freiwillig, ab 2013 verpflichtend) die Möglichkeit, einen Antrag zur Vermeidung von Doppelbelastung gemäß [§ 30 Abs. 8 EStG 1988](#) (Anrechnung von

in den letzten drei Jahren entrichteten Schenkungs-, Grunderwerbs- oder Stiftungseingangssteuer) schon vor der Veranlagung einzubringen?

Dem Wortlaut von [§ 30 Abs. 8 EStG 1988](#) zufolge ist die Anrechnung einer Doppelbelastung nur auf Antrag möglich. Dies impliziert zwingend die Stellung eines Antrages im Rahmen des Veranlagungsverfahrens; im Wege der Selbstberechnung ist dies nicht möglich.

5.3. Haftung des Parteienvertreters

55. Laut [§ 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) hat der Steuerpflichtige (Veräußerer) zur Berechnung der ImmoEST dem Parteienvertreter „die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.“ In welcher Genauigkeit sind die Anschaffungskosten, Anschaffungsnebenkosten, Herstellungs- und Instandsetzungsaufwände usw. zu ermitteln?

Die vorgelegten Unterlagen sind einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen.

56. Wenn ein Parteienvertreter die ImmoEST nicht gemäß [§ 30c Abs. 2 EStG 1988](#) selbst berechnet, muss er in der Abgabenerklärung laut [§ 30c Abs. 1 EStG 1988](#) die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden, besonderen Vorauszahlung gemäß [§ 30b Abs. 4 EStG 1988](#) dem Finanzamt mitteilen. Kann sich der Parteienvertreter in diesem Fall ausschließlich auf mündliche Angaben verlassen, weil bei der Vorauszahlung im Gegensatz zur Selbstberechnung keine Abgeltungswirkung besteht?

Das Gesetz selbst lässt es offen, ob die Angaben schriftlich oder mündlich gemacht werden sollen. Schriftlichkeit (alles nicht mündlich übermittelte) ist im Zweifelsfall besser als mündliche Angaben.

57. Da bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens keine Abgeltungswirkung durch die Entrichtung der ImmoEST eintritt, ist laut den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 die Grundstücksveräußerung jedenfalls in die Steuererklärung aufzunehmen und in der Veranlagung zu berücksichtigen. Besteht in diesen Fällen weiterhin eine Haftung des Parteienvertreters?

Grundsätzlich gilt, dass die Abgeltungswirkung der entrichteten ImmoEST und die Haftung des Parteienvertreters rechtlich nicht miteinander verknüpft sind. Die Haftung des

Parteienvertreter steht daher grundsätzlich in keinem Zusammenhang mit einer etwaigen Abgeltungswirkung.

58. Im Hinblick auf die Hauptwohnsitzbefreiung stellt sich die Frage, wie das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes vom Parteienvertreter geprüft werden muss. Genügt zB die Vorlage von Meldezetteln durch den Veräußerer?

Die Vorlage eines Meldezettels durch den Veräußerer ist jedenfalls zweckmäßig. Handelt der Parteienvertreter nicht wider besseres Wissen, sollte die Vorlage eines Meldezettels durch den Veräußerer im Hinblick auf die Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung ausreichen. Legt der Veräußerer keinen Meldezettel vor, erbringt jedoch einen anderweitigen Nachweis für das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes, erscheint dies unter den genannten Voraussetzungen (nicht wider besseres Wissen) ebenso zweckmäßig.

59. Gemäß [§ 30c Abs. 3 EStG 1988](#) haftet der Parteienvertreter für die Entrichtung der Immobilienertragssteuer und außerdem für die objektive Richtigkeit der Immobilienertragsteuer, wenn er wider besseres Wissen auf Basis der steuerpflichtig gemachten Angaben und vorgelegten Unterlagen die Immobilienertragsteuer berechnet. Von welchem Sorgfaltsmaßstab ist in einem solchen Fall auszugehen?

Nicht zu beanstanden ist etwa im Falle der Umwidmung, wenn das Unterbleiben einer Umwidmung anhand einer Bestätigung der Gemeinde gegenüber dem Parteienvertreter nachgewiesen wurde.

60. Wie hat der Parteienvertreter vorzugehen, wenn im Sinne des [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) das veräußerte Grundstück dem Umlaufvermögen des Betriebes zuzurechnen ist oder der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Verkäufers in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt? Auf Grund von welchen Angaben und/oder Unterlagen kann das Vorliegen eines der beiden Tatbestände angenommen werden? Ist in diesen Fällen eine Vorauszahlung gemäß [§ 30b Abs. 4 EStG 1988](#) vom Parteienvertreter mitzuteilen und vom Verkäufer zu leisten?

Unter den Voraussetzungen des [§ 30a Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988](#) ist in jenen Fällen der besondere Steuersatz nicht anwendbar, in denen Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind (gewerblicher Grundstückshändler) oder in denen ein Schwerpunkt der

betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt; als Richtwert für das Vorliegen eines Schwerpunkts können 20% der betrieblichen Tätigkeit, insbesondere bezogen auf den Umsatz, angenommen werden. Dies gilt in den Fällen des [§ 30a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) für den gesamten Betrieb; in den Fällen des [§ 30a Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) für das jeweilige, einzelne Grundstück. Mit der (teilweisen) Ausnahme vom besonderen Steuersatz korrespondiert die Ausnahme aus dem Regime der Immobilienertragsteuer und der besonderen Vorauszahlung ([§ 30b Abs. 5 EStG 1988](#)).

Ist der Parteienvertreter trotz vorgelegter Unterlagen etwa nicht sicher, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt und führt er dennoch ImmoESt ab, entfaltet diese für den Veräußerer im Falle des tatsächlichen Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels (Betriebsvermögen) keine Abgeltungswirkung.

61. Wie ist nachzuweisen, ob eine erfolgte Umwidmung eine solche ist, die erstmals eine Bebauung ermöglicht? Ist eine entsprechende Bestätigung seitens der umwidmenden Gemeinde erforderlich/ausreichend?

Eine Bestätigung der die Bebauung ermöglichenden Umwidmung durch die umwidmende Gemeinde wird jedenfalls ausreichen.

6. LIEBHABEREI

62. Bei der Untersuchung, ob bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Liebhaberei vorliegt, sind bisher allfällige Spekulationsüberschüsse nicht einzubeziehen. Nunmehr wird auch im außerbetrieblichen Bereich der Reinvermögenszugangstheorie gefolgt. Sind durch die generelle Einbeziehung von Veräußerungsvorgängen des Privatvermögens in die Steuerpflicht eventuell entstehende Gewinne aus der Veräußerung des der Vermietung dienenden Grundstücks in die Liebhabereiprognose im Bereich der Vermietung und Verpachtung aufzunehmen?

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es auf die Zuordnung zu den jeweiligen Einkunftsarten an (keine einkunftsartenübergreifende Betrachtung), weshalb sich auch hinsichtlich der Neuregelung zur Grundstücksbesteuerung keine Änderungen im Zusammenhang mit der Liebhabereibeurteilung ergeben.