

DER

WEG

ZUM

ERFOLG !

Aktuelles zur Immo-ESt

StB Univ. Lekt. Dr. Peter Brauner



26.04.2022

Immo-ESt – Grundsätze I

- ab **1.4.2012** unterliegt jede **entgeltliche Übertragung** eines Grundstücks der Einkommensteuer (§ 30 EStG)
„Veräußerung von Grundstücken. Grund und Boden, Gebäude, Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte)“
- daher ist wesentlich, ob
 - **entgeltlich**: auch Tausch (nicht: bei ehelichem Gebrauchsvermögen)
 - **unentgeltlich**: lt. Finanz zunächst abstellen auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG
 wenn die Verpflichtung \geq 50% des gemeinen Wertes = entgeltlich
 Bei fremden Dritten ist von Entgeltlichkeit auszugehen (EStR, Rz 6625)

VwGH 26.11.2021, Ro 2020/15/0015: bei nahen Angehörigen gilt Vermutung für Unentgeltlichkeit; erreicht Gegenleistung zumindest 75% des Verkehrswertes, liegt entgeltliche Übertragung vor !

2

Immo-ESt – Grundsätze II

ALLAUDIT

Unterscheidung, ob zum 31.03.2012

- steuerverfangen = Neugrundstücke
- nicht steuerverfangen = Altgrundstücke
- Stichtag daher idR der 31.03.2002 (Sonderfall § 28 Abs 3: 31.03.1997)

Besteuerung bei Altgrundstücken mit pauschalem Ansatz von 86% AK;
Bei Umwidmung ab 01.01.1988 „*die erstmals eine Bebauung ermöglicht*“ pauschale AK von 40% des aktuellen (Ver-)Kauferlöses.

Umwidmung: auch bis zu 5 Jahre nach Verkauf zu berücksichtigen !

- Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30% (§ 30a EStG)

3

© ALLAUDIT 26.04.2022

Immo-ESt – Grundsätze III

ALLAUDIT

5 Befreiungstatbestände ab 01.04.2012 (§ 30 Abs 2)

- **Hauptwohnsitzbefreiung**
 1. **Von Eigenheim oder Eigentumswohnung**, wenn diese dem Veräußerer ab Anschaffung bis zur Veräußerung, mind. 2 Jahre durchgehend als HWS genutzt und dieser aufgegeben wird; + GuB maximal 1.000m²
 2. innerhalb der letzten 10 Jahre vor Veräußerung min. 5 Jahre durchgehend genützt wurde und der HWS aufgegeben wird
- Befreiung für **selbst hergestellte Gebäude**; Baurisiko; ohne GuB
- Befreiung bei **behördlichem Eingriff + drohender Enteignung**
- Befreiung bei **Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren** sowie **im Rahmen behördlicher Maßnahmen** zur besseren Gestaltung von Bauland, *insbesondere* nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften
- Befreiung von **Abgeltungen für Wertminderungen im öffentlichen Interesse** (§ 3 Z 33)

4

© ALLAUDIT 26.04.2022

Begriff "Grundstück"

ALLAUDIT

Bei Grundstücksveräußerungen ist der Begriff des „grundstücksgleichen Rechtes“ eng zu sehen. (VwGH 10.09.2020, Ra 2019/15/0066; EStR, Rz 6622neu)

Eine größere Waldfläche wurde verkauft, mit der auch eine Eigenjagd verbunden war. Der Veräußerungserlös wurde unter Ansatz der Pauschalregelung gem. § 30 (4) besteuert.

FA + BFG verneinten dies für das (Eigen-)Jagdrecht und wendeten auf diesen Teil den allgemeinen ESt-Tarif an.

VwGH:

- Gemäß § 30 EStG umfasst der Begriff des „Grundstücks“ Grund und Boden, das Gebäude *und grundstücksgleiche Rechte*.

Begriff fand sich ursprünglich „nur“ in den EB; mit AbgÄG 2012 in Gesetzestext hinzugefügt

- Solche Rechte müssen **isoliert veräußert werden können und einverleibungsfähig sein**: (nur) bei **Baurecht**

5

© ALLAUDIT 26.04.2022

Begriff "Grundstück" II

ALLAUDIT

- Bei **Grunddienstbarkeiten** – bspw. das Recht auf Zufahrt – ist eine gesonderte Übertragung nicht möglich; es erhöht aber idR den Verkaufserlös

Grunddienstbarkeiten teilen daher das steuerliche Schicksal des auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreises - bspw. Jagdrecht

- Besteuerung mit Immo-ESt

- Das **Eigenjagdrecht** geht nicht im Begriff von Grund und Boden auf

- Unterliegt nicht der Immo-ESt

- **Fischereirechte an fremden Gewässern** unterliegen ab der Veranlagung 2021 nicht mehr dem besonderen Steuersatz gem. § 30 a EStG.

Stellen diese allerdings eine Grunddienstbarkeit dar, dann folgt der Teil des Verkaufserlöses den Regeln des GuB.

6

© ALLAUDIT 26.04.2022

Abgrenzung der Einkünfte - Steuersatz

ALLAUDIT

Keine Immo-ESt für bestimmte **selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter**
(VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033; BFG 29.01.2020, RV/7106259/2019)

Ein privates Wohnhaus mit umfangreichen Außenanlagen – Terrasse, Grillplatz, Pool, großzügiger Eingangsbereich - wurde verkauft.

Frage: *ist Immo-EST vom gesamten Kaufpreis zu bezahlen*

VwGH:

Selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 30 – es muss eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit gegeben sein

Ergebnis: Außenpool inkl. Technischeinrichtung wurde aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen.

➤ EStR, Rz 6621

7

© ALLAUDIT 26.04.2022

Abgrenzung der Einkünfte - Steuersatz

ALLAUDIT

Ein Waldverkauf führt betreffend stehenden Holzes zu Einkünften aus Forstwirtschaft (BFG 10.02.2021, RV/5101334/2019)

Ein Wald mit einer Fläche von rd, 2,5 ha wurde 2015 um € 35.000,- verkauft; Immo-ESt iHv € 1.225 abgeführt. *Einkünfte aus LuF wurden nicht erklärt.*

Argument: beim Stpfl. wurde nie ein forstwirtschaftlicher Betrieb geführt.

Unter Hinweis auf Forstgesetz, aussetzende Betriebe (Holznutzung erfolgt nicht jährlich) sowie Vorjudikatur wird festgestellt, das auch Wälder **im Eigentum von Nichtlandwirten oder Pensionisten** forstwirtschaftliche Betriebe darstellen.

Die Veräußerung solcher Waldflächen stellt daher die Endnutzung des Holzbestandes dar und führt zu forstwirtschaftlichen Einkünften.

Somit ist der auf den Holzbestand entfallende Teil des Kaufpreises als luF Einkünfte zu erfassen.

Ansatz gem. § 1 Abs 5 LuF Pausch-VO: 35% des Kaufpreises für stehendes Holz = 12.250 (FB iSd § 24: € 7.300); 50% als BMG Immo-ESt= 17.500

8

© ALLAUDIT 26.04.2022

Immo-ESt - Entgeltlichkeit

ALLAUDIT

Erreicht die Gegenleistung zumindest 75% des Verkehrswertes des Grundstücks, liegt Entgeltlichkeit vor. (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015)

Schenkungsvertrag von den Eltern an eine Tochter, die neben dem Wohnungsgebrauchsrecht auch an ihre Geschwister Ausgleichszahlungen zu leisten hätte.
Die Summe der Ausgleichszahlungen (rd. € 600.000) betrug genau 75% des Verkehrswertes der Liegenschaft (rd. € 800.000).

Fraglich war, ob es sich um eine entgeltliche Übertragung handelte; das Finanzamt ging – wie auch der BFG in Anlehnung an § 20 EStG – von einem entgeltlichen Vorgang aus.

VwGH: § 20 Abs 1 Z 4 EStG bezieht sich nur auf Rentengeschäfte

– eine **Schenkung** liegt nur bei offenbarem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor; die Vertragsparteien müssen die (teilweise) **Unentgeltlichkeit gewollt** haben. ---- **Vermutung bei nahen Angehörigen**

„Weicht der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ab, und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.“

Da im vorliegenden Fall im Ausmaß von 75% des Verkehrswertes der Liegenschaft Ausgleichszahlungen an die Geschwister geleistet wurden, ist von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

9

© ALLAUDIT 26.04.2022

Immo-ESt – Entgeltlichkeit II

ALLAUDIT

Wenn Schenkung vorliegt - auch bei gemischter Schenkung mit einer Gegenleistung von unter 75% des gemeinen Wertes bei nahen Angehörigen:

- Fortführung der steuerlichen Werte; der AfA und der Zehntel- bzw Fünfzehntelabsetzungen;
- keine Aufdeckung der stillen Reserven (da kein § 30 EStG)
- Aufrechterhaltung der Altvermögenseigenschaft

„ImmoESt-Mausefalle“ wird kleiner:

pauschale Besteuerung bei Altvermögen gilt nur *bei erstmaliger Übertragung*.

ZB: Wert Immobilie = 700.000; Gegenleistung 525.000 (75%)

ImmoESt mit 4,2% von 525.000 = 22.050

Verkauf in der Folge um 700.000:

ImmoESt-BMG beträgt 175.000 mit 30% = 52.500

10

© ALLAUDIT 26.04.2022

Immo-ESt – Ansatz von Planungskosten

ALLAUDIT

Unterbleibt die Errichtung eines Gebäudes, so sind die – vergeblichen – Planungskosten keine abzugsfähigen Herstellungskosten. (VwGH 22.12.2021, Ro 2021/13/0005)

Bei der Berechnung der Immo-ESt wurden Planungskosten für ein Einfamilienhaus, welches nicht errichtet worden ist, als einkünftermindernd angesetzt.

Das Finanzamt berücksichtigte diese Aufwendungen nicht.

VwGH: Planungskosten sind zwar grundsätzlich Teil der Herstellungskosten des Gebäudes.

Unterbleibt jedoch die Errichtung **zur Gänze**, sind die Planungskosten keine Herstellungskosten – sie können daher nicht geltend gemacht werden.

11

© ALLAUDIT 26.04.2022

Hauptwohnsitzbefreiung

ALLAUDIT

Kein starres Abstellen auf eine bestimmte Frist zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung der Immobilie

(BFG 21.12.2020, RV/6100390/2020)

Eine Eigentumswohnung wurde nach rd. 14 Jahren zum 30.05.2018 verkauft, wobei eine Übergabe per 20.12.2018 erfolgen sollte.

Wegen erfolgloser Suche nach neuer Wohnung, wurde im August ein Mietvertrag auf die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen; darin war eine vorzeitige Auflösung vorgesehen.

Der Umzug in eine neue Wohnung erfolgte im November 2019 (sohin später als 1 Jahr nach Veräußerung).

➤ **Eine starre Frist ist im Gesetz nicht vorgesehen.**

Da zwischen Veräußerung der Eigentumswohnung und Aufgabe dieses Hauptwohnsitzes ein **erkennbarer SACHLICHER Zusammenhang** besteht, ist die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden.

Sinn: Veräußerungserlös soll ungeschmälert zur Schaffung eines neuen HWS zur Verfügung stehen.

12

© ALLAUDIT 26.04.2022

Baulandbefreiung

ALLAUDIT

Steuerfreiheit zur besseren Gestaltung von Bauland

(VwGH 19.03.2021, Ro 2019/13/0022)

Wegen der Errichtung einer öffentlichen Straße und damit einhergehenden Grundabtretungen, waren Grundstücke nicht mehr für eine Bebauung geeignet. In der Folge kam es zu einem Grundstückstausch mit angrenzenden Grundstücken ohne Ausgleichszahlungen.

Auch wenn Tauschvorgänge zur besseren Baulandgestaltung nicht direkt im Rahmen eines förmlichen Baulandumlegungsverfahrens durchgeführt werden, kann die Befreiungsbestimmung gemäß **§ 30 Abs 2 Z 4 EStG** angewendet werden, **wenn die Tauschvorgänge durch behördliche Maßnahmen in Gang gesetzt werden.**

Arg. „insbesondere“ im Gesetzestext (idF AbgÄG 2012)

13

© ALLAUDIT 26.04.2022

Entschädigung für Wertminderungen

ALLAUDIT

Entschädigungen für Wertminderungen von Grundstücken führen zur Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz gem. § 30a Abs 1 EStG

(VwGH 22.09.2021, Ra 2020/15/0003)

Als Folge eines Brandes in den betrieblichen Räumlichkeiten wurde eine Versicherungsentschädigung bezahlt. Ein Teil davon wurde dem Gebäude zugerechnet und die dadurch aufgedeckten stillen Reserven dem Steuersatz von 25% unterzogen.

Das FA sowie das BFG besteuerte nach dem allgemeinen Tarif.

- **Der VwGH stellt klar, dass auch im konkreten Fall eine Realisierung von stillen Reserven im Grundstück eingetreten ist.**

Hinweis auf EB: der besondere Steuersatz soll die schlagartige Aufdeckung stiller Reserven aus Immobilien abfedern.

14

© ALLAUDIT 26.04.2022

Sacheinlage ohne Kapitalerhöhung

ALLAUDIT

Sacheinlage in eine Körperschaft unterliegt als Tauschgeschäft der Immobilienertragsteuer (VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106-3)

Wohnungen wurden ohne Gewährung von neuen Anteilen in eine GmbH eingelegt.

Der VwGH verweist auf § 6 Z 14 b) EStG und auf den Tauschgrundsatz; auch im gegenständlichen Fall *ohne* Kapitalerhöhung kommt es zu einer Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile.

Der Eintritt der Werterhöhung ist Zufluss eines Sachwertes.

Zusätzlich Verweis auf Art III UmgrStG - § 16 Abs 6 UmgrStG erlaubt ein Wahlrecht auf Ansatz des gemeinen Wertes gemäß § 6 Z 14 EStG

Anderes gilt bei GrESt: *unter Hinweis auf den Gegenleistungsbegriff „alles was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu bekommen“, wird festgestellt, dass die erwerbende GmbH, die keine Anteile ausgibt, auch keine Gegenleistung erbringt.*

15

© ALLAUDIT 26.04.2022

Einbringung gemäß Art III UmgrStG

ALLAUDIT

Einbringung von Altgrundstücken (nur Grund !)

A) Buchwerteinbringung

- Teilwert ist in Evidenz zu nehmen (§ 18 Abs 5 Z 1)
- Bei späterem Verkauf:
 - Teilwert zum Einbringungsstichtag gem. § 30 (4) durch GmbH
 - Erlös minus Teilwert: 25% KöSt
 - EVI nur in Höhe alte „AK“, d.h. stille Reserven bei Gter steuerhängig

B) Aufwertungswahlrecht gem. § 16 Abs 6

- Besteuerung gem. § 30 (4) durch natürliche Person
- Erhöhung AKo und EVI
- Bei späterem Verkauf: Erlös minus Buchwert: 25% KöSt

16

© ALLAUDIT 26.04.2022

Realteilung

ALLAUDIT

Liegen zwei unterschiedliche Einheitswertbescheide vor, liegt bei einer wechselseitigen Auflösung der Miteigentumsanteile ein Tausch vor. (BFG 20.10.2021, RV/5101160/2017; Revision anhängig)

Zwei Geschwister erhielten im Zuge einer Verlassenschaft je Hälfteanteile an zwei angrenzenden Liegenschaften. Mit Tauschvertrag wurden diese anschließend Alleineigentümer an je einer Liegenschaft. Eine Ausgleichszahlung erfolgte nicht.

In der Folge wurde ein Grundstück an einen Dritten veräußert.

Frage: *liegt zunächst eine steuerneutrale Realteilung vor ?*

relevant:

- Miteigentümer erhalten anstelle einer Quote einen Teil in das Alleineigentum
- Das zu teilende Grundstück bildet eine bewertungsrechtliche Einheit
- Es dürfen keine Ausgleichszahlungen erfolgen

17

© ALLAUDIT 26.04.2022

Immobilienübertragung in KG

ALLAUDIT

- Wird ein Grundstück oder ein anderes Wirtschaftsgut in eine Mitunternehmerschaft eingelegt, kommt es hinsichtlich der Fremdbeteiligungsquote zu einem Tausch = aliquote ImmoEST
- Auch dann, wenn gegen variables Kapitalkonto oder Verrechnungskonto eingebucht wird (EStR, Rz 5927b)
- Keine Realisation, wenn
 - 100%ige Beteiligung als Kommanditist und Komplementär-GmbH nur Arbeitsgesellschafter
 - im Zuge der Einlage das variable Kapitalkonto eines nahen Angehörigen entsprechend dessen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird

GrEST: 3,5% vom Verkehrswert; bei Kapitalrücklage mangels Gegenleistung vom Grundstückswert

18

© ALLAUDIT 26.04.2022

Immo-ESt - Verfahren

ALLAUDIT

Wird die Immo-ESt nicht korrekt berechnet, tritt keine Abgeltungswirkung ein. (VwGH 26.05.2021, Ra 2019/15/0046)

Durch die weite Formulierung in § 30b Abs 2 EStG und § 24 Abs 2 KStG

„Mit der Entrichtung durch Parteienvertreter gilt ESt als abgegolten.“

gab es einen Interpretationsspielraum, ob eine Abgeltungswirkung auch dann gegeben ist, wenn dem Parteienvertreter in der Berechnung Fehler unterlaufen sind.

Ein Verein erhält jährlich Grundstücke im Erb- und Schenkungswege und verkauft diese.

Frage: im Rahmen unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetrieb ?

VwGH: falls der Verkauf von Grundstücken **nachhaltig** geschieht, handelt es sich um **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** iS § 45 Abs 1 BAO

Falls **nicht nachhaltig**, handelt es sich um **private Grundstücksverkäufe**, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Befreiung gilt nur für Grundstücke, die unmittelbar dem begünstigten Zweck dienen

Nur die Abfuhr der in der Höhe richtigen Immo-ESt ist abgegolten.

19

© ALLAUDIT 26.04.2022

DANKE für Ihre Aufmerksamkeit !

ALLAUDIT



Univ. Lekt. Dr. iur. Peter BRAUNER

Steuerberater,

Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KSW, dort
Leiter der Arbeitsgruppe „Land- und Forstwirtschaft“

ALLAUDIT & Partner Steuerberatung GmbH und Co OG

brauner@allaudit.at; + 43 1 409 00 10 - 80

Unterstützung von Kolleginnen und Kollegen bei

- Umgründungen
- Immobilienbesteuerung (Immo-ESt und GrESt)
- Land- und Forstwirtschaft

Wesentliche Publikationen

- ❖ Art V in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen
- ❖ § 21 EStG in *Hofstätter-Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar
- ❖ Rechtsformgestaltung in der Land- und Forstwirtschaft, 2017, Österreich-Verlag
- ❖ Div. Artikel in Fachzeitschriften; aktuell in *Immoaktuell*: Immobilien und Umgründungen

© ALLAUDIT 26.04.2022

20