

Die Einkommensteuer bei der Veräußerung von Immobilien (Immobilienenertragsteuer)

bei Grundstücksveräußerungen vor dem 01.01.2016

Die Einkommensteuer bei der Veräußerung von Immobilien (Immobilienenertragsteuer)

Stand: 31. Dezember 2015

Autoren

| | |
|------------------------|--|
| Mag. Marion BÖCK | Landwirtschaftskammer Österreich |
| Dr. Peter KALUZA | Landwirtschaftskammer Österreich |
| Mag. Christine KRAFT | Landwirtschaftskammer Niederösterreich |
| Dr. Karl PENNINGER | Landwirtschaftskammer Oberösterreich |
| Mag. Roman PREIN | Landwirtschaftskammer Niederösterreich |
| DI Dr. Christian URBAN | Steuerberater, LBG Österreich |
| Mag. Walter ZAPFL | Landwirtschaftskammer Steiermark |

Es wird darauf hingewiesen, dass alle Angaben in dieser Broschüre trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und jegliche Haftung der Autoren ausgeschlossen ist.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | Allgemeines | 4 |
| 1.1 | Rechtslage vor dem 1.4.2012 | 4 |
| 1.2 | Begriffserklärungen | 4 |
| 1.2.1 | Grundstücke | 4 |
| 1.2.2 | Veräußerung | 5 |
| 1.2.3 | Anschaffung | 5 |
| 1.2.4 | Umwidmung | 5 |
| 1.3 | Der besondere Steuersatz | 5 |
| 2 | Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich | 6 |
| 2.1 | Gewinnermittlung nach den betrieblichen Grundsätzen | 6 |
| 2.1.1 | Veräußerung von Grund und Boden | 6 |
| 2.1.2 | Veräußerung von Gebäuden | 12 |
| 2.1.3 | Veräußerung von sogenannten grundstückgleichen Rechten | 12 |
| 2.2 | Steuerfreie Grundstücksveräußerungen | 13 |
| 2.3 | Grundstücksveräußerungen zum normalen Steuertarif | 14 |
| 2.3.1 | Regelbesteuerungsoption | 14 |
| 2.4 | Besonderheiten | 15 |
| 2.4.1 | Übertragung stiller Reserven | 15 |
| 2.4.2 | Verlustausgleich | 15 |
| 2.4.3 | Vorverträge und Optionsverträge | 15 |
| 2.5 | Schenkung, Entnahme und Betriebsübergabe | 15 |
| 2.6 | Wechsel zwischen Privat- und Betriebsvermögen | 16 |
| 2.7 | Veräußerung eines Grundstückes samt Bodenschatz | 16 |
| 3 | Grundstücksveräußerungen im privaten Bereich | 17 |
| 3.1 | Veräußerungsgewinn | 17 |
| 3.2 | Steuerfreie Grundstücksveräußerungen | 20 |
| 3.3 | Grundstücksveräußerungen zum normalen Tarif | 21 |
| 3.3.1 | Regelbesteuerungsoption | 21 |
| 3.4 | Besonderheiten | 21 |
| 3.4.1 | Verlustausgleich | 21 |
| 3.4.2 | Veranlagungsoption | 21 |
| 3.4.3 | Veräußerung von vermieteten Gebäuden | 22 |
| 4 | Entrichtung der Steuer | 22 |
| 4.1 | Für das Jahr 2012 | 22 |
| 4.2 | Ab dem Jahr 2013 | 22 |
| 5 | Unterschiede zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungen | 24 |
| 6 | Prüfschema | 24 |

1 Allgemeines

Durch die mit 1.4.2012 eingetretenen Änderungen im Einkommensteuergesetz (EStG 1988) werden grundsätzlich alle Grundstücksveräußerungen im privaten und betrieblichen Bereich steuerlich erfasst und unterliegen der Einkommensteuer. Ausnahmen sind jedoch vorgesehen. Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 kam es zu einigen Änderungen im Bereich der Immobilienbesteuerung (ab 01.01.2016). Diese Broschüre betrifft den Zeitraum bis 31.12.2015.

Dieses Skriptum behandelt die Aspekte der Einkommensteuer, auf die Regelungen zur Grunderwerbsteuer wird nicht eingegangen.

1.1 Rechtslage vor dem 1.4.2012

Bisher galten im betrieblichen und privaten Bereich unterschiedliche Regelungen. Bei privaten Grundstücksveräußerungen war die Spekulationsfrist von zehn (in Ausnahmefällen fünfzehn) Jahren zu beachten, gerechnet ab der Anschaffung des Grundstückes. Wurde innerhalb dieser Spekulationsfrist veräußert, war das Rechtsgeschäft steuerpflichtig (nach dem Steuertarif). Eine Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist war steuerfrei. Besonderes galt für die Veräußerung des Eigenheims bzw. der Eigentumswohnung samt Grund und Boden, wenn dieses/diese für zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient hatte: Diese Veräußerung war in jedem Fall steuerfrei.

Im betrieblichen Bereich wurde unterschieden:

Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5 EStG) mussten die Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden, Gebäuden etc. versteuern.

Bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs 1 (Bilanzierer) und § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechner) war die Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden nach Ablauf der oben erwähnten Spekulationsfrist steuerfrei. Die Entnahme und Veräußerung von zum Betrieb gehörenden Gebäuden war grundsätzlich steuerpflichtig.

1.2 Begriffserklärungen

1.2.1 Grundstücke

Unter einem Grundstück sind für den Bereich der Immobilienbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz der (nackte) Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (z.B. Baurecht, Fischereirechte an fremden Gewässern) zu verstehen.

Andere Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, wie z.B. stehendes Holz, stehende Ernte und Feldinventar (z.B. im Boden befindliche Saat, Dünger) sind dagegen vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst und fallen daher grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich dieser Immobilienbesteuerung.

1.2.2 Veräußerung

Von der Einkommensteuer erfasst ist die Veräußerung von Grundstücken im oben genannten Sinn. Eine Veräußerung liegt vor, wenn die Übertragung entgeltlich erfolgt. Davon ist auszugehen, wenn der Wert der Gegenleistung mehr als 50 % des Wertes des abgegebenen Grundstückes beträgt bzw. kein Schenkungswille vorhanden ist.

Auch ein Tausch ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft und stellt für jeden Vertragspartner des Tausches eine Veräußerung dar (siehe Beispiel Seite 9). Werden aber unter nahen Angehörigen Grundstücke getauscht, deren Werte sich um mehr als 50 % unterscheiden, stellt dies laut BMF in der Regel ein Rechtsgeschäft mit „Schenkungsabsicht“ dar. Es liegt daher insgesamt für alle Beteiligten ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor (siehe auch Punkt 2.5.). Angemerkt wird, dass die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens kein Tausch ist. Zum ehelichen Gebrauchsvermögen zählt jedoch kein Betriebsvermögen.

Die Steuerpflicht trifft den Veräußerer (Verkäufer etc.).

1.2.3 Anschaffung

Eine Anschaffung im Sinne des Gesetzes ist ein entgeltlicher Erwerb. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbs. Erfolgte die Übertragung eines Grundstückes unentgeltlich (Schenkung, Erbschaft), so ist auf den Anschaffungszeitpunkt des/der Rechtsvorgänger(s) abzustellen.

1.2.4 Umwidmung

Als Umwidmung im Zusammenhang mit der Immobilienbesteuerung gilt eine Änderung der Widmung, die erstmalig eine Bebauung ermöglicht, die einer Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Auch eine Widmung, die eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglicht, kann darunter fallen (z.B. Sonderwidmung für Einkaufszentren).

1.3 Der besondere Steuersatz

Es ist ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln, welcher dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegt. Siehe dazu Punkte 2.1 und 3.1.

Da bei Altvermögen die Anschaffungskosten pauschal angesetzt werden, ergibt sich bei Veräußerungen mit Umwidmung ab 1.1.1988 ein effektiver Steuersatz von 15 % des Veräußerungserlöses sowie bei sonstigen Veräußerungen von 3,5 % des Veräußerungserlöses. Siehe dazu die Punkte 2.1.1 und 3.1.

Bei gewissen Veräußerungen erfolgt die Besteuerung jedoch zur normalen Tarifsteuer des Einkommensteuergesetzes. Siehe dazu die Punkte 2.3 und 3.3.

Andere Veräußerungen wiederum (z.B. des Eigenheimes) sind steuerfrei. Siehe dazu die Punkte 2.2 und 3.2.

2 Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich

2.1 Gewinnermittlung nach den betrieblichen Grundsätzen

Der betriebliche Bereich eines Landwirtes umfasst das Anlagevermögen (z.B. Gebäude, Grund und Boden, Maschinen), das Umlaufvermögen (z.B. Vorräte, Mastvieh, Kundenforderungen) und die Verbindlichkeiten (z.B. Bankverbindlichkeiten).

Erfolgt die Veräußerung eines Grundstückes aus dem betrieblichen Bereich, so ist der Veräußerungsgewinn nach betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften (siehe Punkte 2.1.1 – 2.1.3) zu ermitteln. Der so ermittelte Veräußerungsgewinn dient vereinfacht ausgedrückt als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer.

2.1.1 Veräußerung von Grund und Boden

bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 (Bilanzierer) und 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechner) und bei pauschalierten Landwirten

Pauschale Anschaffungskosten bei Altvermögen:

Handelt es sich bei dem veräußerten Grund und Boden um sogenanntes Altvermögen, können die Anschaffungskosten, die oft gar nicht mehr bekannt sein werden, pauschal angesetzt werden.

Grund und Boden zählt zum Altvermögen, wenn er am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war, d.h. die Spekulationsfrist war zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen. In der Regel zählt somit Grund und Boden, der vor dem 31.3.2002 angeschafft wurde, zum Altvermögen.

Beispiel:

Ein Landwirt hat 2010 von seinen Eltern einen Acker geerbt, den die Eltern im Jahr 1980 gekauft haben. Er verkauft diesen Acker im August 2012 um 200.000 Euro. Es handelt sich (mit oder ohne Umwidmung) um Altvermögen, weil der letzte entgeltliche Erwerb vor dem 31.3.2002 stattgefunden hat.

Im Bereich des Altvermögens sind drei Varianten zu unterscheiden:

Variante 1 (ohne Umwidmung bzw. Umwidmung vor dem 1.1.1988):

Es fand keine Umwidmung statt oder die Umwidmung erfolgte vor dem 1.1.1988. Nun wird dieser Grund und Boden erstmals verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 25 % Steuersatz = 3,5 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Eine Landwirtin verkauft eine seit Generationen im Familienbesitz befindliche Wiese um 30.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt.

| | | | |
|-----------------------------------|--------------------|-------------------|-------------|
| Veräußerungserlös | 30.000 Euro | Veräußerungserlös | 30.000 Euro |
| <u>-Anschaffungskosten (86 %)</u> | <u>25.800 Euro</u> | *0,035 | 1.050 Euro |
| Veräußerungsgewinn | 4.200 Euro | | |
| *0,25 | 1.050 Euro | | |

Variante 2a (Umwidmung nach dem 31.12.1987):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung von Grund und Boden, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Nun wird dieser verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (40 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (60 % des Veräußerungserlöses).

60 % x 25 % Steuersatz = 15 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Die Wiese eines Landwirtes wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. 2000 schenkt er diese seinem Sohn. Dieser verkauft das weiterhin landwirtschaftlich genutzte Grundstück 2014 um 300.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt, welches nach dem 31.12.1987 umgewidmet wurde und nun die erste Veräußerung seit der Umwidmung stattfindet.

| | | | |
|-----------------------------------|---------------------|-------------------|--------------|
| Veräußerungserlös | 300.000 Euro | Veräußerungserlös | 300.000 Euro |
| <u>-Anschaffungskosten (40 %)</u> | <u>120.000 Euro</u> | *0,15 | 45.000 Euro |
| Veräußerungsgewinn | 180.000 Euro | | |
| *0,25 | 45.000 Euro | | |

Eine Bausperre, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindert, ist dabei jedoch nicht zu beachten.

Wird Grund und Boden des Altvermögens veräußert, der nur zum Teil umgewidmet wurde, erfolgt eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach Wertverhältnissen.

Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen keine Umwidmung im Sinne des Gesetzes dar.

Achtung: Eine **Umwidmung nach der Veräußerung** kann nachträglich die Steuerlast erhöhen.

Erfolgt eine Umwidmung erst nach der Veräußerung, wird im Zeitpunkt der Veräußerung zuerst das höhere Anschaffungskostenpauschale von 86 % angesetzt (Steuerlast effektiv 3,5 % des Veräußerungserlöses).

Bei einer nachträglichen Umwidmung kommt es zu einer Verringerung des Anschaffungskostenpauschales auf nur 40 % (damit effektive Steuerlast von 15 %). Voraussetzung dafür ist, dass die Umwidmung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung steht und innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang ist laut BMF jedenfalls dann gegeben, wenn der Veräußerer bereits im Veräußerungszeitpunkt (etwa durch einen höheren Veräußerungspreis) wirtschaftlich von der nachträglichen umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitierte.

Wird laut Kaufvertrag für den Fall einer nachträglichen Umwidmung eine Aufzahlung auf den Kaufpreis bezahlt (Besserungsvereinbarung), kommt es auch hier nachträglich lediglich zum Ansatz von 40 % des Veräußerungserlöses als pauschale Anschaffungskosten vom gesamten Veräußerungserlös. Dies ist unabhängig von einer Frist.

Laut Gesetz sind diese nachträglichen Umwidmungen dem Finanzamt anzuzeigen. Daher sollte der Veräußerer den Erwerber vertraglich verpflichten, ihn über solche nachträglichen Umwidmungen nachweislich zu informieren.

Variante 2b (Veräußerung eines Grundstückes, das bereits als umgewidmetes Grundstück erworben wurde):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung von Grund und Boden, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Dieser wurde vor dem 31.3.2002 (Spekulationsfrist) bereits einmal verkauft. Nun wird dieser weiterverkauft. Die Anschaffungskosten können pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 25 % Steuersatz = 3,5 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Die Wiese der Landwirtin A wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. Vor dem 31.3.2002 verkauft sie dieses Grundstück um 300.000 Euro an den Landwirt B. Dieser wiederum verkauft die bereits gewidmete Wiese um 400.000 Euro weiter. Als Anschaffungskosten für den Landwirt B können hier 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden, weil dieser bereits umgewidmeten Grund und Boden gekauft hat.

| | | | |
|-----------------------------------|---------------------|-------------------|--------------|
| Veräußerungserlös | 400.000 Euro | Veräußerungserlös | 400.000 Euro |
| <u>-Anschaffungskosten (86 %)</u> | <u>344.000 Euro</u> | *0,035 | 14.000 Euro |
| Veräußerungsgewinn | 56.000 Euro | | |
| *0,25 | 14.000 Euro | | |

Alternativ können die tatsächlichen Anschaffungskosten (hier 300.000 Euro) angesetzt werden (siehe Punkt Neuvermögen).

Der Ansatz der Anschaffungskosten bei rückgewidmeten Grundstücken

Nach Auskunft des BMF ist bei wiederholtem Widmungswechsel zwischen Bauland und Grünland folgendermaßen vorzugehen:

- Wurde erstmals vor 1988 in Bauland umgewidmet, erfolgte danach eine Rückwidmung in Grünland und kam es danach wiederum zu einer Baulandwidmung, kann das höhere Anschaffungskostenpauschale (86 %) angesetzt werden.
- Wurde nach 1987 erstmals in Bauland umgewidmet und danach wieder in Grünland rückgewidmet, kommt das höhere Anschaffungskostenpauschale (86 %) zur Anwendung.
- Wurde nach 1987 erstmals in Bauland umgewidmet, kam es danach zu einer Rückwidmung in Grünland und abermals zu einer Baulandwidmung, ist das niedrigere Anschaffungskostenpauschale (40 %) anzusetzen.

Variante 3: Ansatz des tatsächlichen Veräußerungsgewinnes

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, statt der Heranziehung von Pauschalsätzen den tatsächlichen Veräußerungsgewinn zu ermitteln (siehe Neuvermögen). Dazu müssen jedoch die Anschaffungskosten bekannt sein.

Exkurs: Tausch

Beispiel zum Thema Tausch:

Ein Landwirt tauscht sein Grundstück A, welches vor kurzem in Bauland umgewidmet wurde (Altvermögen), gegen das Grundstück B (Altvermögen) der Gemeinde.

| | |
|--|--|
| <i>Grundstück A (Baulandqualität)</i> | <i>Grundstück B (Grünland)</i> |
| <i>Größe 0,5 ha</i> | <i>Größe 7 ha</i> |
| <i>Verkehrswert 200.000 Euro</i> | <i>Verkehrswert 190.000 Euro</i> |
| <i>Pauschale Anschaffungskosten (40 %)</i> | <i>Pauschale Anschaffungskosten (86 %)</i> |

Als Veräußerungserlös gilt der Verkehrswert des hingeebenen (!) Grundstückes.

*Der Veräußerungserlös des Landwirtes beträgt 200.000 Euro.
Dieser ist mit 15 % zu versteuern, weil eine Umwidmung erfolgte.*

*Der Veräußerungserlös der Gemeinde beträgt 190.000 Euro.
Dieser ist mit 3,5 % zu versteuern.*

Variante:

Der Landwirt erhält zusätzlich eine Ausgleichszahlung in Höhe von 10.000 Euro.

Die Ausgleichszahlung ist für die Ermittlung des Veräußerungserlöses nicht zu beachten (weder bei Alt- noch bei Neugrundstücken).

Für Neuvermögen gilt:

Zum Neuvermögen zählt Grund und Boden, der am 31.3.2012 steuerverfangen war - das ist jener Grund und Boden für den die unter Punkt 1.1 beschriebene Spekulationsfrist zum 31.3.2012 noch nicht abgelaufen war - und Grund und Boden, der nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurde.

Als Faustregel gilt: Ab dem 31.3.2002 entgeltlich erworbener Grund und Boden zählt zum Neuvermögen.

Der Veräußerungsgewinn wird wie folgt berechnet:

Als Einkünfte gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten.

Anschaffungsnebenkosten (z.B. seinerzeitige Vertragserrichtungskosten, Vermessungskosten, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Käuferprovision an den Makler) und nachträgliche Anschaffungskosten vermindern die Einkünfte.

Aufschließungskosten (Beiträge zur Verkehrserschließung durch öffentliche Interessentenwege oder Ortsstraßen, Herstellung der Wasserversorgung und Abwasserentsorgung usw.) sowie Kosten von Schutzbauten (zB Hochwasserschutz) und anderen behördlichen Auflagen (zB Vorschreibung der Errichtung eines Wasserrückhaltebeckens durch die Gemeinde), soweit sie durch den Grundeigentümer zu tragen sind (zB in Form von Anlieger- oder Interessentenbeiträgen oder Infrastrukturbeiträgen), stellen nachträgliche Anschaffungskosten oder, soweit sie nach erstmaliger Erreichung der Betriebsbereitschaft anfallen und zu einer Änderung der Wesensart des Grundstückes führen (zB Umwidmungskosten), Herstellungskosten dar; soweit Aufwendungen auf Dritte überwält werden, sind diese Anschaffungsnebenkosten entsprechend zu kürzen. Ein zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungsvorgang ist nicht erforderlich; es ist auch nicht erforderlich, dass die Anschaffung durch den diese Kosten tragenden derzeitigen Grundeigentümer getätigt wurde. Bei der Veräußerung von unbebautem Grund und Boden zählen zu den Anschaffungskosten auch Anschlusskosten (Anschluss an öffentliche Versorgungssysteme wie Gas, Wasser, Strom, Kanalisation).

Bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens kann ein Inflationsabschlag abgezogen werden. Ab dem elften Jahr nach der Anschaffung (Umwidmung) vermindern sich die Einkünfte jährlich um 2 %, höchstens jedoch um 50 %.

Umwidmungen werden bei dieser Berechnungsmethode nicht extra erfasst, doch gelten gewisse besondere Bestimmungen. So ist der Inflationsabschlag nach erfolgter Umwidmung (siehe oben) etwa erst ab dem Zeitpunkt der Umwidmung zu berechnen und nicht bereits ab der Anschaffung. Dies gilt auch, wenn die Umwidmung vor 1988 erfolgte.

Außerdem können jene Kosten abgezogen werden, die durch die Befassung eines Parteivertreters, das sind Rechtsanwälte und Notare, mit der Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sowie für Mitteilungen in diesem Zusammenhang entstehen (siehe Punkt 4). Weitere Veräußerungskosten (wie z.B. für ein Sachverständigengutachten) können nicht abgezogen werden.

Wurden im Rahmen einer Umwidmung Grundstücksteile aufgrund gesetzlicher Bestimmungen an die Gemeinde übertragen, so sind die Anschaffungskosten der übrigen Grundstücksteile um den Betrag der Anschaffungskosten der übertragenen Teile zu erhöhen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 25 % zu versteuern.

Beispiel:

| | |
|---|--------------|
| Anschaffung 10/2005 um | 49.000 Euro |
| Verkauf 12/2015 um | 100.000 Euro |
| | |
| Veräußerungserlös | 100.000 Euro |
| - Anschaffungskosten | 49.000 Euro |
| - Kosten für Meldung/Selbstberechnung durch Parteienvertreter | 1.000 Euro |
| <hr/> | |
| Einkünfte | 50.000 Euro |
| -Inflationsabschlag 1*2% | 1.000 Euro |
| <hr/> | |
| Zu versteuernder Gewinn | 49.000 Euro |

$49.000 \text{ Euro} * 0,25 = 12.250 \text{ Euro}$

*Sonderfall **Waldverkauf** (gilt für Alt- und Neuvermögen):*

Aufgrund der Bestimmungen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung sind bei Waldverkäufen (bis 250.000 Euro Veräußerungserlös pro Jahr) die Veräußerungsgewinne mit 35 % der Veräußerungserlöse für stehendes Holz und Jagdrecht anzusetzen.

Der Veräußerungsgewinn für das stehende Holz und Jagdrecht (35 %) unterliegt dem progressiven Steuertarif.

Laut BMF entfallen 50 % des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und unterliegen den Regelungen zur Besteuerung von Immobilien.

Beispiel 1 (bis 250.000 Euro Veräußerungserlös pro Jahr):

Forstflächen werden um 100.000 Euro veräußert.

- Für das stehende Holz und Jagdrecht wird ein Gewinn von 35.000 Euro angesetzt (35 % von 100.000 Euro), welcher grundsätzlich dem allgemeinen Steuertarif unterliegt. (15 % entfallen daher auf den Buchwert des stehenden Holzes und des Jagdrechtes).

- Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 50.000 Euro (50 % von 100.000 Euro). Handelt es sich um Altvermögen, sind 3,5 % (1.750 Euro) an Steuer zu entrichten. Handelt es sich um Neuvermögen, siehe Seite 10.

Nach den Grundsätzen zur Immobilienbesteuerung ist der auf Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungserlöses auch dann zu versteuern, wenn der Veräußerungserlös mehr als 250.000 Euro im Jahr beträgt oder von der 35 %-Pauschalierung kein Gebrauch gemacht wird.

*Beispiel 2 (über 250.000 Euro Veräußerungserlös pro Jahr):
Forstflächen werden um 300.000 Euro veräußert.*

- Der Veräußerungserlös ist laut Gutachten auf stehendes Holz und Jagdrecht einerseits und Grund und Boden andererseits aufzuteilen.

Veräußerungserlös 300.000 Euro

davon stehendes Holz und Jagdrecht 180.000 Euro

davon Grund und Boden 120.000 Euro

- Vom auf stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlös ist der Buchwert abzuziehen. Ist der Buchwert nicht mehr ermittelbar, kann behelfsmäßig der Einheitswert herangezogen werden. Der Gewinn unterliegt grundsätzlich dem allgemeinen Steuertarif.

- Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 120.000 Euro. Handelt es sich um Altvermögen, sind 3,5 % (4.200 Euro) an Steuer zu entrichten. Handelt es sich um Neuvermögen, siehe Seite 10.

2.1.2 Veräußerung von Gebäuden

bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG und pauschalieren Landwirten

Als Veräußerungsgewinn ist hier der Veräußerungserlös abzüglich des Buchwertes anzusetzen. Dieser ist dem Anlageverzeichnis zu entnehmen. Der Buchwert berechnet sich aus den seinerzeitigen Anschaffungs-/Herstellungskosten minus der bisher verbrauchten AfA (Abschreibung).

Bei pauschalieren Landwirten sind wie bisher fiktive Buchwerte zu bilden.

Vereinfacht dargestellt wäre der fiktive Buchwert wie folgt zu ermitteln:

Ausgehend von den aktuellen Herstellungskosten wird mit Hilfe des sogenannten Baukostenindex auf den Herstellungszeitpunkt zurückgerechnet. Der so ermittelte Wert wird um die bisher verbrauchte AfA reduziert. Wir empfehlen für diese Fälle einen Steuerberater heranzuziehen.

Alternativ dazu kann der Buchwert mit den tatsächlichen Rechnungen nachgewiesen werden. Diese werden ebenfalls um die verbrauchte AfA reduziert.

Der pauschale Ansatz der Anschaffungskosten ist hier nicht vorgesehen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 25 % zu versteuern.

2.1.3 Veräußerung von sogenannten grundstückgleichen Rechten

bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG und pauschalieren Landwirten

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen etwa Baurechte am fremden Grundstück und Fischereirechte an fremden Gewässern.

Auch hier ist als Veräußerungsgewinn der Veräußerungserlös abzüglich des Buchwertes anzusetzen (wie bei Punkt 2.1.2). Der pauschale Ansatz der Anschaffungskosten ist hier nicht vorgesehen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 25 % zu versteuern.

Nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählt laut BMF das Jagdrecht. Die Veräußerung eines Jagdrechtes ist zum Tarif zu besteuern. Betreffend die pauschale Ermittlung des Veräußerungserlöses im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Waldgrundstückes siehe Seite 11 (Sonderfall Waldverkauf).

2.2 Steuerfreie Grundstücksveräußerungen

Von dem allgemeinen Grundsatz, dass alle Veräußerungsgewinne aus Grundstücken nun von der Einkommensteuer erfasst werden, gibt es Ausnahmen.

Folgende Einkünfte sind steuerfrei:

- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken in Folge eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes.
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes.
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen einer Baulandumlegung im Sinne der landesgesetzlichen Vorschriften.
- Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken (Bodenwertminderungen) aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse (z.B. wegen einer Überspannung durch eine Starkstromleitung).

Für die **Annahme eines nachweisbar drohenden Eingriffes** ist schon die Androhung einer gesetzlich zulässigen Enteignung ausreichend. Konkrete rechtliche Schritte sind nicht notwendig, wenn kein Zweifel besteht, dass die Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, etwa im Bereich Straßen-, Eisenbahn- und Stromleitungsbau. Laut BMF ist jedoch ein konkreter Nachweis der Androhung erforderlich: „Die (mögliche) Enteignung sollte spätestens im Kaufvertrag festgehalten werden, um von einer „nachweislich unmittelbar drohenden“ Enteignung sprechen zu können. Dem Steuerpflichtigen gegenüber muss eine konkrete Drohung ausgesprochen worden sein (kann beispielsweise auch durch Verhandlungsprotokolle nachgewiesen werden). Eine schriftliche Bestätigung im Nachhinein, dass der Veräußerungsvorgang mangels erzielter Einigung zu einer Enteignung geführt hätte, ist nicht anzuerkennen, wenn es keinen Hinweis auf eine mögliche Enteignung im vorangehenden Vertrag oder in sonstigen Unterlagen gegeben hat. ... Wird im Kaufvertrag auf die Möglichkeit der Enteignung hingewiesen, kommt es nicht auf eine bestimmte Formulierung an – maßgeblich sind lediglich das Vorhandensein eines solchen Vermerks und die Anführung einer konkreten gesetzlichen Grundlage für die angedrohte Enteignung.“

Zu beachten ist, dass von den **Befreiungen wegen Flurbereinigung, Zusammenlegung** und Baulandumlegung nur Tauschgeschäfte erfasst sind. Diese Tauschvorgänge sind steuerneutral. Bei einer späteren Veräußerung ist auf das hingegebene Grundstück abzustellen. Damit die Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen kann, muss das Verfahren jedoch behördlich abgeschlossen sein. Die Befreiung gilt auch für „private“ Flurbereinigungstauschverträge, für welche die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens von der Agrarbezirksbehörde bescheidmäßig festgestellt wurde. Die Befreiung gilt ebenso für agrarbehördlich beurkundete Flurbereinigungsübereinkommen (Tausch). Auch eine Ausgleichszahlung kann von der Steuerbefreiung mitumfasst sein. Übersteigt die erhaltene Ausgleichszahlung jedoch die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s), ist der Tauschcharakter nicht mehr gegeben.

2.3 Grundstücksveräußerungen zum normalen Steuertarif

Gewisse Veräußerungen von Grundstücken werden jedoch nicht mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert, sondern unterliegen der Besteuerung zum Tarif.

- Grundstücksveräußerungen von gewerblichen Grundstückshändlern (Umlaufvermögen).
- Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, deren betrieblicher Tätigkeitsschwerpunkt in der gewerblichen Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt (z.B. Immobilienentwickler).
- Grundstücksveräußerungen, soweit eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde (Außerordentliche Abschreibung auf einen niedrigeren Buchwert).
- Grundstücksveräußerungen, soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt worden sind.

Bei der Veräußerung gegen Rente gelten besondere Bestimmungen. Auch hier ist der besondere Steuersatz nicht anwendbar.

2.3.1 Regelbesteuerungsoption

Auf Antrag kann in die Regelbesteuerung optiert werden, sodass der allgemeine Steuertarif zur Anwendung gelangt. Dadurch können allenfalls Verluste aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Auch bei geringem Gesamteinkommen ist die Regelbesteuerung zu überlegen.

Beispiel:

Ein Landwirt erwirtschaftet Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (anteiliges Betriebsergebnis) in Höhe von 2.000 Euro. Er veräußert einen Acker mit 8.500 Euro Gewinn. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % ist Immobilienertragsteuer in Höhe von 2.125 Euro zu zahlen. Optiert er in die Regelbesteuerung, wird der Gewinn in die Veranlagung zum normalen Tarif aufgenommen und übersteigt nicht den Veranlagungsfreibetrag sowie Gewinnfreibetrag.

2.4 Besonderheiten

2.4.1 Übertragung stiller Reserven

Einnahmen-Ausgaben-Rechner sowie bilanzierende Land- und Forstwirte haben die Möglichkeit, die aus dem Veräußerungsgeschäft erzielten stillen Reserven (Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert bzw. Anschaffungskosten) zu übertragen. Ferner besteht die Möglichkeit eine Übertragungsrücklage (einen steuerfreien Betrag) zu bilden. Dabei müssen die stillen Reserven jedoch innerhalb eines Jahres auf ein bestimmtes Wirtschaftsgut übertragen werden.

Beispiele:

- *Auf Grund und Boden können stille Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden übertragen werden.*
- *Auf Gebäude können stille Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden oder Grund und Boden übertragen werden.*

Laut BMF ist dies auch für pauschalierte Landwirte betreffend Grundstücke möglich. Wir empfehlen für diese Fälle einen Steuerberater heranzuziehen.

2.4.2 Verlustausgleich

Führt eine Grundstücksveräußerung zu einem Verlust, ist dieser Verlust vorrangig mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen.

Ein allfälliger Überhang ist innerbetrieblich mit dem Restgewinn zu verrechnen oder im Verlustfall mit anderen Einkünften auszugleichen. Ein verbleibender negativer Überhang darf jedoch nur zur Hälfte ausgeglichen werden.

Pauschalierte Landwirte können diese Möglichkeit nicht in Anspruch nehmen.

2.4.3. Vorverträge und Optionsverträge

Laut BMF sind „Vorverträge“ dann bereits als Verpflichtungsgeschäft anzusehen, wenn diese für beide Vertragsparteien bindend sind und lösen somit die Steuerpflicht aus.

Anderes gilt für Optionsverträge. In diesem Fall wird das Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option geschlossen und löst die Steuerpflicht aus.

2.5 Schenkung, Entnahme und Betriebsübergabe

Nicht der Immobilienbesteuerung unterliegen Schenkungen. Eine Schenkung (unentgeltlicher Erwerb) liegt vereinfacht dargestellt vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres Verkehrswertes beträgt.

Eine Entnahme liegt vor, wenn ein Grundstück aus dem Betrieb entnommen und für private Zwecke verwendet oder in einen anderen Betrieb eingelegt wird.

Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt grundsätzlich zum Buchwert. Somit ergibt sich eine Steuerbemessungsgrundlage von Null.

Beispiel:

Ein Bauer übergibt den Hof an ein Kind. Dem weichenden Kind schenkt er eine Wiese. Steuerlich liegt in diesem Fall eine Entnahme der Wiese aus dem Betriebsvermögen vor. Diese erfolgt zum Buchwert, es fällt keine Einkommensteuer an. Die Entnahme entspricht einem unentgeltlichen Erwerb. Im Fall einer späteren Veräußerung ist auf den letzten entgeltlichen Erwerb vor der Entnahme abzustellen.

Hinsichtlich der Entnahme von Gebäuden ist keine Änderung der Rechtslage eingetreten.

Eine bäuerliche Hofübergabe liegt jedenfalls vor, wenn nur ein typisches Ausgedinge vereinbart wird. Dann unterliegt dieser Vorgang nicht der Immobilienertragsteuer.

2.6. Wechsel zwischen Privat- und Betriebsvermögen

Bei der Veräußerung: Kam es in der Vergangenheit zu einem Wechsel zwischen privater und betrieblicher Nutzung kann eine differenzierte Betrachtung der Veräußerung notwendig sein (z.B. Einlage eines Gebäudes ins Betriebsvermögen zum Teilwert) und teils eine private und teils eine betriebliche Grundstücksveräußerungen vorliegen. Es ist zu empfehlen für diese Fälle einen Steuerberater heranzuziehen.

2.7. Veräußerung eines Grundstückes samt Bodenschatz

Beispiel:

Ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück samt Bodenschatz, welcher bisher vom Eigentümer nicht genutzt wurde, wird veräußert. Aus der Kaufpreisregelung ist bereits erkennbar, dass auch ein Bodenschatz mitveräußert wird.

Der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens unterliegt jedenfalls der Immobilienbesteuerung. Der Bodenschatz hingegen wird im Beispielsfall getrennt davon beurteilt. Wurde der Bodenschatz vom Eigentümer überhaupt nicht genutzt, ist der Verkauf des Bodenschatzes grundsätzlich steuerfrei und nur gegebenenfalls im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts zu erfassen. Ein Spekulationsgeschäft (§ 31 EStG) liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut innerhalb eines Jahres ab Anschaffung veräußert wird. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

3 Grundstücksveräußerungen im privaten Bereich

3.1 Veräußerungsgewinn

Auch im privaten Bereich erfolgt zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes eine Aufteilung aller Grundstücke in Alt- und Neuvermögen.

Für Neuvermögen gilt:

Zum Neuvermögen zählen alle **Grundstücke**, die am 31.3.2012 steuerverfassen waren - das sind jene Grundstücke für die die unter Punkt 1.1 beschriebene Spekulationsfrist zum 31.3.2012 noch nicht abgelaufen war - und alle Grundstücke, die nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurden.

Als Faustregel gilt: Alle ab dem 31.3.2002 entgeltlich erworbenen Grundstücke zählen zum Neuvermögen. Zusätzlich zählen alle nach dem 31.3.2012 errichtete Gebäude und eingeräumten grundstücksgleiche Rechte zum Neuvermögen, weil Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte getrennt voneinander betrachtet werden.

Der Veräußerungsgewinn wird wie folgt berechnet:

Als Einkünfte gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten sind zu erhöhen um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Zu vermindern sind die Anschaffungskosten etwa um die Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen wurden. Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten werden berücksichtigt.

Außerdem können jene Kosten abgezogen werden, die durch die Befassung eines Parteivertreters, das sind Rechtsanwälte und Notare, mit der Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienwertsteuer sowie für Mitteilungen in diesem Zusammenhang entstehen (siehe Punkt 4). Weitere Werbungskosten können nicht abgezogen werden.

Die Einkünfte vermindern sich um einen Inflationsabschlag:

Bei Veräußerungen ab dem 11. Jahr ab der Anschaffung (Umwidmung) vermindern sich die Einkünfte um 2 %, höchstens jedoch um 50 %.

Umwidmungen werden bei dieser Berechnungsmethode nicht extra erfasst, doch gelten gewisse besondere Bestimmungen. So ist der Inflationsabschlag nach erfolgter Umwidmung etwa erst ab dem Zeitpunkt der Umwidmung zu berechnen und nicht bereits ab der Anschaffung.

Wurden im Rahmen einer Umwidmung Grundstücksteile aufgrund gesetzlicher Bestimmungen an die Gemeinde übertragen, so sind die Anschaffungskosten der übrigen Grundstücksteile um den Betrag der Anschaffungskosten der übertragenen Teile zu erhöhen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 25 % zu versteuern. Siehe dazu das Beispiel auf Seite 11.

Pauschale Anschaffungskosten bei Altvermögen:

Zum Altvermögen zählen im privaten Bereich alle **Grundstücke**, die am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen waren, d.h. die Spekulationsfrist war zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen. In der Regel zählen somit alle Grundstücke, die vor dem 31.3.2002 angeschafft wurden, zum Altvermögen. Wird auf Grund und Boden des Altvermögens nach dem 31.3.2012 ein Gebäude errichtet oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, zählt dieses zum Neuvermögen, weil Grund und Boden, Gebäude etc. getrennt betrachtet werden.

Im Bereich des Altvermögens sind 3 Varianten zu unterscheiden:

Variante 1 (ohne Umwidmung bzw. Umwidmung vor dem 1.1.1988):

Es fand keine Umwidmung statt oder die Umwidmung erfolgte vor dem 1.1.1988. Nun wird das Grundstück erstmals verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 25 % Steuersatz = 3,5 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Das Grundstück eines Landwirtes wird 1980 von Grünland in Bauland umgewidmet. 2000 schenkt er dieses seiner Tochter. Diese verkauft das Grundstück 2014 um 300.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt und die Umwidmung vor dem 1.1.1988 erfolgte.

| | | | |
|-----------------------------------|---------------------|-------------------|--------------|
| Veräußerungserlös | 300.000 Euro | Veräußerungserlös | 300.000 Euro |
| <u>-Anschaffungskosten (86 %)</u> | <u>258.000 Euro</u> | *0,035 | 10.500 Euro |
| Veräußerungsgewinn | 42.000 Euro | | |
| *0,25 | 10.500 Euro | | |

Variante 2a (Umwidmung nach dem 31.12.1987):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung eines Grundstückes, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Nun wird dieses verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (40 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (60 % des Veräußerungserlöses).

60 % x 25 % Steuersatz = 15 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Das Grundstück eines Landwirtes wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. 2000 schenkt er dieses seinem Sohn. Dieser verkauft das Grundstück 2014 um 300.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt, welches nach dem 31.12.1987 umgewidmet wurde und nun die erste Veräußerung seit der Umwidmung stattfindet.

| | | | |
|-----------------------------------|---------------------|-------------------|--------------|
| Veräußerungserlös | 300.000 Euro | Veräußerungserlös | 300.000 Euro |
| <u>-Anschaffungskosten (40 %)</u> | <u>120.000 Euro</u> | *0,15 | 45.000 Euro |
| Veräußerungsgewinn | 180.000 Euro | | |
| *0,25 | 45.000 Euro | | |

Eine Bausperre, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindert, ist dabei jedoch nicht zu beachten.

Wird Grund und Boden des Altvermögens veräußert, der nur zum Teil umgewidmet wurde, erfolgt eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach Wertverhältnissen.

Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen keine Umwidmung im Sinne des Gesetzes dar.

Achtung: Eine **Umwidmung nach der Veräußerung** kann nachträglich die Steuerlast erhöhen.

Erfolgt eine Umwidmung erst nach der Veräußerung, wird im Zeitpunkt der Veräußerung zuerst das höhere Anschaffungskostenpauschale von 86 % angesetzt (Steuerlast effektiv 3,5 % des Veräußerungserlöses).

Bei einer nachträglichen Umwidmung kommt es zu einer Verringerung des Anschaffungskostenpauschales auf nur 40 % (damit effektive Steuerlast von 15 %). Voraussetzung dafür ist, dass die Umwidmung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung steht und innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang ist laut BMF jedenfalls dann gegeben, wenn der Veräußerer bereits im Veräußerungszeitpunkt (etwa durch einen höheren Veräußerungspreis) wirtschaftlich von der nachträglichen umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitierte.

Wird laut Kaufvertrag für den Fall einer nachträglichen Umwidmung eine Aufzahlung auf den Kaufpreis bezahlt (Besserungsvereinbarung), kommt es auch hier nachträglich lediglich zum Ansatz von 40 % des Veräußerungserlöses als pauschale Anschaffungskosten vom gesamten Veräußerungserlös. Dies ist unabhängig von einer Frist.

Wird laut Kaufvertrag für den Fall einer nachträglichen Umwidmung eine Aufzahlung auf den Kaufpreis bezahlt (Besserungsvereinbarung), kommt es auch hier nachträglich lediglich zum Ansatz von 40 % des Veräußerungserlöses als pauschale Anschaffungskosten vom gesamten Veräußerungserlös. Dies ist unabhängig von einer Frist.

Variante 2b (Veräußerung eines Grundstückes, das bereits als umgewidmetes Grundstück erworben wurde):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung eines Grundstückes, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Dieses wurde vor dem 31.3.2002 (Spekulationsfrist) bereits einmal verkauft. Nun wird dieses weiterverkauft. Die Anschaffungskosten können pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 25 % Steuersatz = 3,5 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Das Grundstück der Landwirtin A wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. Vor dem 31.3.2002 verkauft sie dieses Grundstück an einen Dritten um 300.000 Euro. Dieser verkauft dieses gewidmete Grundstück um 400.000 Euro weiter. Als Anschaffungskosten für den Dritten können hier 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden, weil dieser ein bereits umgewidmetes Grundstück gekauft hat.

| | | | |
|--|--------------|-------------------|--------------|
| Veräußerungserlös | 400.000 Euro | Veräußerungserlös | 400.000 Euro |
| <u>-Anschaffungskosten (86 %) 344.000 Euro</u> | | *0,035 | 14.000 Euro |
| Veräußerungsgewinn | 56.000 Euro | | |
| *0,25 | 14.000 Euro | | |

Alternativ können die tatsächlichen Anschaffungskosten (hier 300.000 Euro) angesetzt werden (Zur Berechnung siehe Punkt Neuvermögen).

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, statt der Heranziehung von Pauschalsätzen den tatsächlichen Veräußerungsgewinn zu ermitteln (siehe Punkt Neuvermögen). Dazu müssen jedoch die Anschaffungskosten bekannt sein.

3.2 Steuerfreie Grundstücksveräußerungen

Von der Besteuerung ausgenommen sind

- Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer
 - ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
 - innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird
- Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Im Falle einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu. Ein auf Grund und Boden entfallender Gewinn ist jedoch steuerpflichtig

- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken in Folge eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes (siehe Punkt 2.2)
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes (siehe Punkt 2.2)
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen einer Baulandumlegung im Sinne der landesgesetzlichen Vorschriften (siehe Punkt 2.2)
- Abgeltungen von Wertminderungen aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse (siehe Punkt 2.2)

Grenzen Wohn- und Wirtschaftsgebäude aneinander an (bauliche Einheit), kann in bestimmten Fällen von einem eigenen Wohngebäude ausgegangen werden. Dazu muss der für Wohnzwecke genutzte Anteil mindestens 20 % der Gesamtnutzfläche der baulichen Einheit betragen und etwa einer der folgenden Fälle vorliegen: An ein bestehendes Wirtschaftsgebäude wurde ein Wohngebäude angebaut (Verbindungsstüren und ein als Verbindung dienender Vorraum sind nicht schädlich) oder Wohn- und Wirtschaftsgebäude wurden in einem Gebäudeblock errichtet, aber es liegt eine Trennung zwischen Wohn- und Wirtschaftsgebäude vor (Feuermauer, keine Verschachtelung von Wohn- und Wirtschaftsräumen, erkennbare Zweckwidmung). Diesfalls kann die Hauptwohnsitzbefreiung für das Wohngebäude angewandt werden.

3.3 Grundstücksveräußerungen zum normalen Tarif

Siehe Punkt 2.3.

3.3.1 Regelbesteuerungsoption

Ist möglich: siehe Punkt 2.3.1.

3.4 Besonderheiten

3.4.1 Verlustausgleich

Führen die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser zur Hälfte mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen.

3.4.2 Veranlagungsoption

Es besteht die Möglichkeit einer Veranlagungsoption. Dabei werden die Grundstücke unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % veranlagt. Das ist anzuraten, wenn im Zuge der Selbstberechnung durch den Parteienvertreter (siehe Punkt 4) die Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen irrtümlicherweise unterblieben ist oder im Kalenderjahr mehrere Grundstücksveräußerungen stattgefunden haben und bei zumindest einer ein Verlust entstanden ist (Anrechnung bzw. Erstattung von zu viel entrichteter Immobilienertragsteuer).

3.4.3 Veräußerung von vermieteten Gebäuden

Diese besondere Bestimmung ist anzuwenden, wenn ein Gebäude des Altvermögens, welches immer schon zum Privatvermögen gehörte, nach dem 31.12.2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, z.B. vermietet, und die Absetzung für Abnutzung von fiktiven Anschaffungskosten berechnet wird. Im Falle der Veräußerung dieses Gebäudes ist der Veräußerungsgewinn in zwei Schritten zu ermitteln. Bis zum Beginn der Vermietung zählt das Gebäude zum Altvermögen. Die fiktiven Anschaffungskosten bilden den Veräußerungserlös. Die pauschalen Anschaffungskosten werden davon abgezogen. Für den Zeitraum ab Beginn der Vermietung ist das Gebäude wie Neuvermögen zu behandeln. Vom Veräußerungserlös sind die fiktiven Anschaffungskosten sowie die AfA abzuziehen, ein Inflationsabschlag kann berücksichtigt werden.

4 Entrichtung der Steuer

4.1 Für das Jahr 2012

Die Besteuerung von Veräußerungen bis einschließlich 31.12.2012 erfolgt im Rahmen der Veranlagung (Einkommensteuererklärung 2012).

4.2 Ab dem Jahr 2013

Ab 1. 1. 2013 müssen Abgabenerklärungen im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) zwingend durch Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) abgegeben werden. Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall, dass der Erwerb von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Nur bei bestimmten steuerbefreiten Erwerbsvorgängen (z.B. Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren) kann die Abgabenerklärung auch durch den Steuerschuldner selbst elektronisch übermittelt werden. Im Zuge dieser Erklärung sind auch Einkünfte aus privaten oder betrieblichen Grundstücksveräußerungen mitzuteilen.

Betreffend Berechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sind mehrere Fallgestaltungen zu unterscheiden.

1. Der Parteienvertreter führt die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach GrEStG durch:

In diesem Fall haben die Parteienvertreter auch die Immobilienertragsteuer anhand der vom Veräußerer vorgelegten Urkunden selbst zu berechnen und zu entrichten. Im privaten Bereich entfaltet die Entrichtung der **Immobilien­ertragsteuer** Abgeltungswirkung und brauchen diese Einkünfte in einer Einkommensteuererklärung nicht mehr angegeben werden. Im betrieblichen Bereich sind die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen jedoch in der Jahressteuererklärung zu erfassen.

Selbst wenn der Parteienvertreter die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchführt, ist von diesem keine Immobilienertragsteuer zu entrichten, wenn der Zufluss des Veräußerungserlöses voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt. In diesem Fall ist vom Grundstücksveräußerer eine besondere Vorauszahlung (siehe unten) zu leisten.

2. Der Parteienvertreter reicht nur die Abgabenerklärung nach GrEStG beim Finanzamt ein:

Gibt der Parteienvertreter lediglich eine Abgabenerklärung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ab und wird keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchgeführt, hat der Parteienvertreter dem Finanzamt jedoch eine Mitteilung über die Grundstücksveräußerung zu übermitteln. Diese Mitteilung hat die Vertragsparteien, deren Steuernummer und die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung (siehe unten) zu enthalten.

Die besondere Vorauszahlung:

Wird keine Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter entrichtet, ist vom Grundstücksveräußerer grundsätzlich eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Die Höhe der besonderen Vorauszahlung entspricht somit der Höhe der Immobilienertragsteuer. Der Grundstücksveräußerer ist verpflichtet, diese besondere Vorauszahlung an das zuständige Finanzamt des Veräußerers zu entrichten.

Die besondere Vorauszahlung ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten (z.B. Bezahlung des Gesamtkaufpreises am 10.01.2013 – die besondere Vorauszahlung ist bis spätestens 15.03.2013 zu leisten). Erfolgt die Zahlung ratenweise ist auf den Zufluss jener Erlösteile abzustellen, die die Buchwerte bzw. die Anschaffungs- und Herstellungskosten (nach Berücksichtigung von möglichen Abzügen und Korrekturen) übersteigen. Von den Erlösanteilen sind jeweils 25 % als besondere Vorauszahlung in der oben genannten Frist zu entrichten.

Mit der Entrichtung der besonderen Vorauszahlung ist sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich keine Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer verbunden. Die Einkünfte aus solchen Grundstücksveräußerungen sind daher in der Jahressteuererklärung zu erfassen.

Keine besondere Vorauszahlung ist etwa zu entrichten, wenn keine Einkünfte erzielt werden (z.B. unentgeltliche Übertragung) oder die Grundstücksveräußerung von der Immobilienbesteuerung befreit ist (z.B. Tausch im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens).

3. Es liegt nach dem GrEStG ein Erwerb im Wege eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens vor:

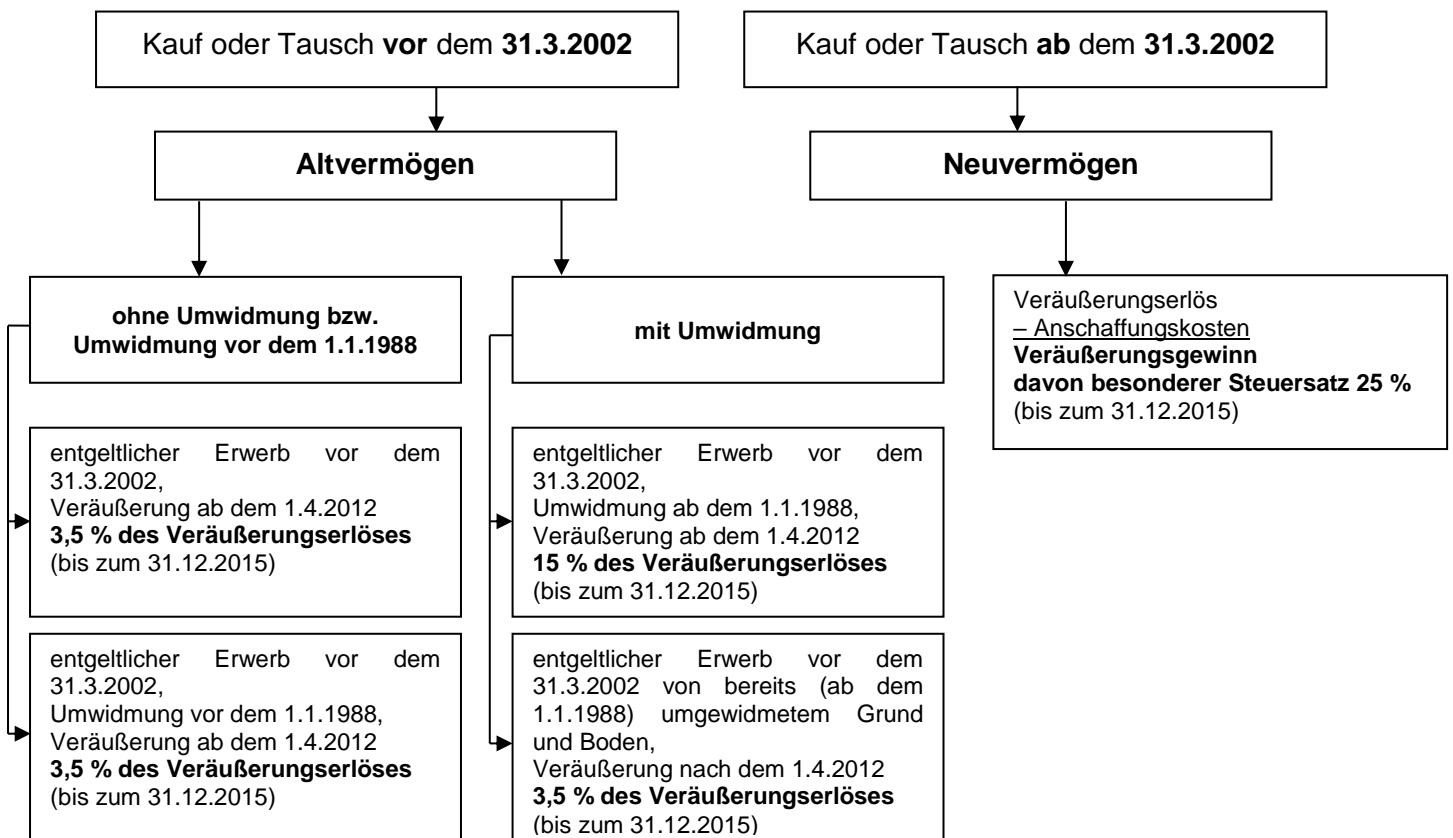
Die Abgabenerklärung gemäß GrEStG **kann** durch die beteiligten Personen selbst abgegeben werden. Dies hat jedoch elektronisch zu erfolgen. Zu beachten ist, dass gegebenenfalls eine besondere Vorauszahlung zu leisten ist, wenn die Flurbereinigung von der GrESt befreit ist, jedoch trotzdem ein Fall der Immobilienbesteuerung vorliegt.

5 Unterschiede zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungen

| | Betrieblicher Bereich | Privater Bereich |
|---|---|--|
| Altvermögen | Pauschale Anschaffungskosten nur bei Grund und Boden möglich | Pauschale Anschaffungskosten bei allen Grundstücken möglich (Grund und Boden, Gebäude, etc.) |
| Inflationsabschlag bei Neuvermögen | Inflationsabschlag nur bei Grund und Boden | Inflationsabschlag ua auch für Gebäude möglich |
| Verlustausgleich | Verlustausgleich vorrangig mit anderen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, darüber hinaus zur Hälfte ausgleichbar. | Verlustausgleich vorrangig mit anderen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, darüber hinaus zur Hälfte nur mit Einkünften aus VuV ausgleichbar. |
| Abgeltungswirkung | Keine Abgeltungswirkung, Veranlagung notwendig | Bei Selbstberechnung durch Parteienvertreter gegeben, dann keine Veranlagung notwendig |
| Veranlagungsoption | | Im privaten Bereich Veranlagungsoption vorgesehen (wegen Abgeltungswirkung) |

6 Prüfschema

Die Immobilienertragsteuer bei der Veräußerung von Grund und Boden



LBG

Österreich

Steuerberatung · Wirtschaftsprüfung · Consulting

WO SIE UNS FINDEN ...

... IM BURGENLAND

Eisenstadt, Ruster Straße 12-16, Tel [02682] 62195, eisenstadt@lbg.at
Großpetersdorf, Ungarnstraße 10, Tel [03362] 7346, grosspetersdorf@lbg.at
Mattersburg, Gustav-Degen-Gasse 3a, Tel [02626] 62317, mattersburg@lbg.at
Neusiedl/See, Franz-Liszt-G. 25-27, Tel [02167] 2495-0, neusiedl@lbg.at
Oberpullendorf, Hauptstr. 34/2, Tel [02612] 42319, oberpullendorf@lbg.at
Oberwart, Schulgasse 17, Tel [03352] 33415, oberwart@lbg.at

... IN KÄRNTEN

Klagenfurt, Villacher Ring 11, Tel [0463] 57187, klagenfurt@lbg.at
Villach, Europastraße 8 [Technologiezentrum], Tel [04242] 27494, villach@lbg.at
Wolfsberg, Johann-Offner-Straße 26, Tel [04352] 4847, wolfsberg@lbg.at

... IN NIEDERÖSTERREICH

St. Pölten, Bräuhausg. 5/2/8, Tel [02742] 355660, st-poelten@lbg.at
Gänserndorf, Eichamtstr. 5-7, Tel [02282] 2520, gaenserndorf@lbg.at
Gloggnitz, Wiener Straße 2, Tel [02662] 42050, gloggnitz@lbg.at
Gmünd, Schloßparkg. 6, Tel [02852] 52637, gmueund@lbg.at
Hollabrunn, Amtsgasse 21, Tel [02952] 2305-0, hollabrunn@lbg.at
Horn, Josef-Kirchner-G. 5, Tel [02982] 2871-0, horn@lbg.at
Korneuburg, Kwizdastraße 15, Tel [02262] 64234, info@lbg-cd.at
Mistelbach, Franz-Josef-Straße 38, Tel [02572] 3842, mistelbach@lbg.at
Neunkirchen, Rohrbacherstr. 44, Tel [02635] 62677, neunkirchen@lbg.at
Waidhofen/Thaya, Raiffeisenpromenade 2/1/6, Tel [02842] 53412, waidhofen@lbg.at
Wr. Neustadt, Baumkirchnerring 6/2, Tel [02622] 23480, wr-neustadt@lbg.at

... IN OBERÖSTERREICH

Linzer, Hasnerstraße 2, Tel [0732] 655172, linz@lbg.at
Ried, Bahnhofstraße 39b, Tel [07752] 85441, ried@lbg.at
Steyr, Leopold-Werndl-Straße 44/1, Tel [07252] 53556-0, steyr@lbg.at

... IN SALZBURG

Salzburg, St.-Julien-Str. 1, Tel [0662] 876531, salzburg@lbg.at

... IN DER STEIERMARK

Graz, Niesenbergg. 37, Tel [0316] 720200, graz@lbg.at
Bruck/Mur, Koloman-Wallisch-Pl. 10, Tel [03862] 51055, bruck@lbg.at
Leibnitz, Dechant-Thaller-Straße 39/3, Tel [03452] 84949, leibnitz@lbg.at
Liezen, Rathausplatz 3, Tel [03612] 23720, liezen@lbg.at

... IN TIROL

Innsbruck, Brixner Straße 1, Tel [0512] 586453, innsbruck@lbg.at

... IN WIEN

Wien, Boerhaavegasse 6, Tel [01] 53105-0, office@lbg.at

LBG Österreich GmbH Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung
 Unternehmenssitz & Geschäftsführung, FN 75837a, HG Wien
 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, Tel: +43 1 53105-0, office@lbg.at
 Rund 500 engagierte Mitarbeiter/innen österreichweit.

WAS WIR FÜR SIE TUN ...

- **STEUERN, SOZIALVERSICHERUNG, BETRIEBSWIRTSCHAFT**
 Österreichisches und internationales Steuerrecht, Betriebsprüfung, Rechtsmittel (BFG, VwGH), Finanzstrafverfahren, Steueroptimierung, Steuer-Check bei Verträgen, Jahresbudget, Finanzplan, Beratung bei Kauf/Verkauf, Gründung/Nachfolge, Rechtsformwahl & Umgründung
- **BUCHHALTUNG, BILANZ, STEUERERKLÄRUNG, KALKULATION**
 Jahres- und Zwischenabschlüsse, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, laufende Buchhaltung und wirtschaftlich aussagekräftige Monatsauswertungen, Kalkulation, Kostenrechnung, Financial Reporting
- **PERSONALVERRECHNUNG, ARBEITGEBER-BERATUNG**
 Gehaltsverrechnung, Beratung in Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrechtsfragen, Stundensatzkalkulation, Expatriates, HR-Reporting
- **WIRTSCHAFTSPRÜFUNG & GUTACHTEN**
 Jahresabschluss- und Sonderprüfungen, Analysen, betriebswirtschaftliche Gutachten, Due Diligence bei Kauf & Verkauf, Unternehmensbewertung
- **BUSINESS-SOFTWARE & KAUFMÄNNISCHE ORGANISATION**
 Modulare BMD-Software für Zeit- und Leistungserfassung, Kostenrechnung, Budgetierung, Warenwirtschaft, Fakturierung, Mahnwesen, Buchhaltung, Zahlungsverkehr, Controlling, LBG-Business, LBG-Registrierkasse
- **AGRAR-SOFTWARE, HARDWARE, SERVICE**
 LBG-Kellerbuch, LBG-Bodenwächter, LBG-Feld- & Grünlandplaner, LBG-Tierhaltung, LBG-Abhof, LBG-Business, LBG-Registrierkasse
- **FACHVORTRÄGE, SEMINARE, INHOUSE-WORKSHOPS**
 Referenten und Trainer aus den Fachgebieten: Steuern, Bilanz, Buchhaltung, Betriebswirtschaft, Business- & Agrar-Software

LBG-Klienten-Struktur:

