

Ing. Mag. Stefan Gruber
S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP Gesmb
E-Mail: stefan.gruber@sib.co.at
www.sib.co.at



Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012 - Private Grundstücksveräußerungen

1. Grundsätze und Definitionen

Ab 1.4.2012 unterliegen sämtliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt der Einkommensteuerpflicht. Für die Beurteilung, ob eine Veräußerung nach dem 1.4.2012 stattgefunden hat, ist der Abschluss des Kaufvertrages maßgeblich (EStR Rz 6620), außer, wenn vorher das wirtschaftliche Eigentum bereits übertragen wurde.

Im § 30 EStG sind private Grundstücksveräußerungen als Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören, definiert. Der Begriff „Grundstück“ umfasst Grund und Boden, Gebäude sowie Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (z.B. Baurecht) unterliegen.

Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken (Schenkungen, Erbschaften, gemischte Schenkungen) ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

2. Befreiungen § 30 (2) EStG

Hauptwohnsitzbefreiung

So wie bisher ist die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (§ 30 (2) Z 1a) EStG).

Gegenüber der alten Rechtslage ist das Zusammenrechnen der Besitzzeiten im Falle des Erwerbes von Todes wegen weggefallen. Der Erbe oder Legatar kann daher die Wohnung nicht mehr steuerfrei verkaufen, auch wenn der Erblasser die Voraussetzungen des Hauptwohnsitzes erfüllt.

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist um die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben, erweitert worden. Es ist unerheblich, ob der Veräußerer durchgehend zivilrechtlicher Eigentümer war oder der Veräußerer die Wohnung in den letzten zehn Jahre vermietet hat, wenn die Fünfjahresfrist hinsichtlich Hauptwohnsitz erfüllt ist (§ 30 (2) Z 1 b) EStG).

Beispiel: Bekomme ich eine Wohnung geschenkt, in der ich in den letzten fünf Jahre meinen Hauptwohnsitz innegehabt habe, kann ich diese sofort steuerfrei nach der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 (2) Z 1 b) EStG steuerfrei verkaufen.

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst sowohl die Einkünfte, die auf den Gebäudeanteil entfallen, als auch die Einkünfte, die dem Grund und Boden zuzuordnen sind.

Selbst hergestellte Gebäude (Herstellerbefreiung) - § 30 (2) Z 2 EStG

Einschränkung auf jene Fälle, bei denen das selbst hergestellte Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Wenn das Gebäude teilweise zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde, steht eine anteilige Herstellerbefreiung zu. So wie bisher muss der Steuerpflichtige hinsichtlich der Errichtung das Baurisiko - insbesondere in finanzieller Hinsicht - tragen.

Anders als bei der Hauptwohnsitzbefreiung sind nur die Einkünfte aus dem Gebäudeteil steuerfrei.

Weitere Befreiungstatbestände (§ 30 (2) Z 3 und 4)

- Steuerfrei sind wie bisher Veräußerungen im Zuge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (Enteignung).
- Steuerfrei sind Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- und Baulandumlegungsverfahrens.
- Entschädigungen aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse § 3 (1) Z 33 EStG.

3. Alt-Grundstücke und Neu-Grundstücke

Um die Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung richtig zu ermitteln, muss als erster Schritt geklärt werden, ob die Liegenschaft am 31.3.2012 noch steuerverfangen war.

Eine Liegenschaft ist dann steuerverfangen, wenn bei Veräußerung am 31.3.2012 eine Steuerpflicht nach § 30 EStG alter Rechtslage besteht. Der § 30 EStG alte Rechtslage kennt die zehnjährige Spekulationsfrist sowie auch die fünfzehnjährige Spekulationsfrist bei Teilabsetzung von Herstellungsaufwand gem. § 28 (3) EStG. Des Weiteren ist die Hauptwohnsitzbefreiung und Herstellerbefreiung alter Rechtslage zu berücksichtigen.

Alt-Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind für die Einkunftsermittlung zu unterteilen in:

- Alt-Grundstücke ohne Umwidmung nach dem letzten entgeltlichen Erwerb
- Alt-Grundstücke mit Umwidmung (vor 1.1.1988) nach dem letzten entgeltlichen Erwerb
- Alt-Grundstücke mit Umwidmung (nach 31.12.1987) nach dem letzten entgeltlichen Erwerb

Eine Umwidmung liegt vor, wenn die erstmalige Bebauung ermöglicht wurde.

Neu-Grundstücke sind jene Grundstücke, die am 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31.3.2012 entgeltlich angeschafft wurden.

4. Einkunftsermittlung und besonderer Steuersatz

Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Die Versteuerung erfolgt nach dem Zuflussprinzip (EStR Rz 6668).

Gem. § 30a EStG unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken – ob Altvermögen oder Neuvermögen – seit der Steuerreform 2015/2016 einem besonderen Steuersatz von 30 % (Immobilienvertragssteuer, ImmoESt) mit Endbesteuerungswirkung, außer es wird eine Regelbesteuerungsoption gem. § 30a (2) EStG beantragt. Davor betrug die Immobilienvertragssteuer 25 %.

Bei dieser **Regelbesteuerungsoption** werden die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit den restlichen Einkünften zum progressiven Steuertarif besteuert.

Sinnvoll ist eine solche Option dann, wenn der Durchschnittssteuersatz niedriger ist als die 25 % Immobilienvertragssteuer oder ausgleichsfähige Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen (beachte Schatteneffekt). In die Überlegung bei Verwendung von ausgleichsfähigen Verlusten ist zu berücksichtigen, ob diese Verluste - soweit vortragsfähig - nicht besser bei regelbesteuerten Einkünften in den Folgejahren verwendet werden können.

Auch bei Regelbesteuerungsoption ist kein Werbungskostenabzug möglich (§ 20 (2) EStG).

Einkunftsermittlung Neuvermögen § 30 (3) EStG

Die Einkünfte ergeben sich als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und adaptierten Anschaffungskosten, bestimmten Werbungskosten und – jedoch nur noch bis 31.12.2015 – einen Inflationsabschlag.

Adaptierte Anschaffungskosten

Anschaffungskosten (saldiert um Subventionen)

- + Anschaffungsnebenkosten, soweit diese nicht bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Form der Absetzung für Abnutzung berücksichtigt wurden
- + Herstellungskosten, soweit diese nicht bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Form der Absetzung für Abnutzung oder Teilabsetzung gem. § 28 (3) EStG als Werbungskosten berücksichtigt wurden
- + Instandsetzungsaufwand, soweit dieser bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurde
- + Nachversteuerte Beträge gem. § 28 (7) EStG

Werbungskosten

Als Werbungskosten können nur die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung gemäß § 30c EStG abgezogen werden. Andere Werbungskosten, die dem Verkäufer in Form von Inseraten, Vermittlungsprovision, ... entstanden sind, aber auch Vorsteuerberichtigungen gem. § 12 (10) UStG, sind nicht abzugsfähig (§ 20 (2) EStG).

Inflationsabschlag

Ab dem 11. Jahr ist ein jährlicher Inflationsabschlag von den Einkünften (Bemessungsgrundlage) in Höhe von 2 % abzuziehen (max. 50 %). Dieser wurde jedoch im Zuge der Steuerreform 2015/2016 ab 1.1.2016 abgeschafft.

So wie bisher sind Verluste aus privater Grundstücksveräußerung mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig und auch nicht vortragsfähig. Diese Verluste sind nur mit Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen im selben Jahr ausgleichsfähig.

Einkunftsermittlung Altvermögen § 30 (4) EStG

Die Einkünfte ergeben sich als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und fingierten Anschaffungskosten, außer es wird die Option auf Regel-Einkunftsermittlung gewählt.

Fingierte Anschaffungskosten

Für Alt-Grundstücke ohne Umwidmung oder Umwidmung vor 31.12.1987: 86 % des Verkaufserlöses. Somit beträgt die Steuer ab 1.1.2016 4,2 % (davor 3,5 %) des Veräußerungserlöses.

Für Alt-Grundstücke mit Umwidmung nach 31.12.1987: 40 % des Verkaufserlöses. Somit beträgt die Steuer 18 % (vor der Steuerreform 2015/2016 15 %) des Veräußerungserlöses.

Von den Einkünften als Differenz zwischen Veräußerungserlös und fingierten Anschaffungskosten sind Werbungskosten – bis auf die Kosten für die Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer (ab 1.1.2016) – nicht in Abzug zu bringen.

Auf Antrag können auch für das Altvermögen die Einkünfte gem. § 30 (3) EStG (**Option auf Regel-Einkunftsermittlung**) durch Ansatz der tatsächlich adaptierten Anschaffungskosten abzüglich bestimmter Werbungskosten und Inflationsabschlag – wie beim Neuvermögen - ermittelt werden (§ 30 (5) EStG).

5. Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken

Entstehen aus der Veräußerung von Grundstücken, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a EStG anzuwenden ist, insgesamt in einem Jahr Verluste, so sind diese seit dem 1.1.2016 (Steuerreformgesetz 2015/2016) auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen. Diese Verluste können ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die auf 60% gekürzten Verluste im Entstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden.

6. Zusammenfassung

Bei Grundstücksveräußerung ab 1.4.2012 ist im ersten Schritt zu überprüfen, ob die Befreiungen gem. § 30 (2) EStG (insbesondere Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) anzuwenden sind. Ist dies nicht möglich, müssen wir zwischen Alt-Grundstücken und Neu-Grundstücken unterscheiden. Je nach Zuordnung kann die Einkunftsermittlung vorgenommen werden.