

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



Ermittlung der Einkünfte aus privater Liegenschaftsveräußerung

Um die Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung ab 1.4.2012 richtig zu ermitteln, ist im ersten Schritt die Zuordnung der Liegenschaft erforderlich - in:

- Neugrundstück bzw.
- Altgrundstück

Zu diesem Zweck muss für den Stichtag 31.3.2012 überprüft werden, ob die Liegenschaft am 31.3.2012 steuerverfangen war, oder ob sie nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurde. In diesem Fall spricht man von einem Neugrundstück. Ist am 31.3.2012 keine Steuerverfangenheit für die Liegenschaft gegeben, liegt ein Altgrundstück vor.

1. Altgrundstück und Neugrundstück

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 für Grundstücke die zehnjährige Spekulationsfrist sowie die fünfzehnjährige Spekulationsfrist bei Teilabsetzung von Herstellungsaufwand gem. § 28 (3) EStG innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung.

Für die Berechnung der Fristen ist bei einem unentgeltlichen Erwerb auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Neugrundstücke sind jene Grundstücke, die nach dem 31.3.2002 - oder bei Vorliegen der 15-jährigen Spekulationsfrist: nach dem 31.3.1997 - angeschafft wurden. Es ist daher bei einer Anschaffung zwischen 31.3.1997 und 31.3.2002 immer zu überprüfen, ob eine 1/15 Absetzung für einen Herstellungsaufwand (gem. § 28 (3) EStG) durchgeführt wurde.

Altgrundstücke, 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. Die Eigenschaft als Bauland muss im Veräußerungszeitpunkt noch gegeben sein. Der Veräußerer muss sich auch eine Umwidmung in Bauland bei einem unentgeltlichen Rechtsvorgänger ab 1.1.1988 zurechnen lassen.

Durch **Aufgabe der Einheitstheorie** ab 1.4.2012 kann Grund und Boden ein Altgrundstück sein und das darauf befindliche Gebäude bei Errichtung nach dem 31.3.2012 ein Neugrundstück darstellen. Für Gebäude, die vor dem 1.4.2012 errichtet wurden, gilt noch die Einheitstheorie; es ist daher für das gesamte Grundstück eine einheitliche Fristenberechnung vorzunehmen.

Bei Veräußerung von in Miteigentum stehenden Grundstücken, muss für jeden Miteigentümer gesondert beurteilt werden, ob der Veräußerte Anteil ein Alt- oder Neugrundstück darstellt.

2. Ermittlung der Einkünfte

Die Versteuerung erfolgt nach dem Zuflussprinzip gem. § 19 (1) EStG. Wird die Grundstückstransaktion mittels Treuhänder abgewickelt, kommt es zum Zufluss des Barkaufpreises dann, wenn die Auszahlung an den Verkäufer oder an seine Gläubiger möglich ist. Bei Schuldübernahme gilt als Zuflusszeitpunkt der Zeitpunkt der Zustimmung durch den Gläubiger.

Steuerpflichtige Einkünfte entstehen in jenem Zeitpunkt, in dem die zugeflossenen Einnahmen die Abzugsposten übersteigen (EStR Rz. 6657).

2.1. Einkunftsermittlung Neugrundstück § 30 (3) EStG (Regeleinkünfteermittlung)

Die Regeleinkunftsermittlung ist zwingend für Neugrundstücke und kann auf Antrag gem. § 30 (5) EStG auch auf Altgrundstücke angewendet werden.

Die Einkünfte sind wie folgt zu ermitteln:

- Veräußerungserlös
- adaptierte Anschaffungskosten
- Werbungskosten
- Inflationsabschlag ab dem 11. Jahr (bis zum 31.12.2015)
- = Einkünfte gem. § 30 EStG

Veräußerungserlös

Zum Veräußerungserlös gehören der ungekürzte Barkaufpreis sowie die übernommenen Verbindlichkeiten durch den Käufer. In Veräußerungsraten enthaltene oder vereinbarte Zinsen und Wertsicherungsbeträge sind den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzuordnen. Kaufpreise, die länger als ein Jahr gestundet werden, sind abzuzinsen, soweit keine Verzinsung vereinbart wurde.

Adaptierte Anschaffungskosten

Anschaffungskosten inkl. Anschaffungsnebenkosten (GrESt, GEG, Makler, Vertragserstellung) - soweit diese nicht bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Form der Absetzung für Abnutzung (AfA) berücksichtigt wurden:

- + Herstellungskosten, soweit diese nicht bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Form der AfA oder Teilabsetzung gem. § 28 (3) EStG als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Herstellungskosten sind jene Aufwendungen, die für die Herstellung des Grundstückes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.
- + Instandsetzungsaufwand, soweit dieser bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurde (1/10.tel- bzw ab 2016 1/15.tel-Absetzung oder sofortige Absetzung). Der Instandsetzungsbegriff deckt sich mit der Definition gem. § 28 (2) EStG.
- + gem. § 28 (6) EStG: steuerfreie Subventionen

Werbungskosten

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

Als Kosten für die Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung im Zusammenhang stehen.

Inflationsabschlag

Bis 31.12.2015 bestand ferner die Möglichkeit, ab dem 11. Jahr der Anschaffung – frühestens jedoch im Jahr der Umwidmung - einen jährlichen Inflationsabschlag von den Einkünften (Bemessungsgrundlage) in Höhe von 2 % abzuziehen (max. 50 %). Der Inflationsabschlag konnte für höchstens 25 Jahre geltend gemacht werden. Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wurde dieser Inflationsabschlag abgeschafft.

Verluste aus Grundstücksveräußerung § 30 (7) EStG

Führen private Grundstücksveränderungen in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser seit der Steuerreform 2015/2016 auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Entstehung und die folgenden 14 Jahre aufzuteilen. Dieser Verlust ist sodann ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichsfähig. Auf Antrag des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung kann der auf 60% gekürzte Verlust auch im Jahr der Entstehung zur Gänze angesetzt werden. Auch hier gilt wiederum, dass eine Verrechnung nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig ist.

Die Berücksichtigung von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen ist nur bei der Veranlagung gem. § 30b (3) EStG möglich.

Die Höhe der Anschaffungskosten bei anteiligen Liegenschaftsveräußerungen

Wenn bei der Ermittlung der Anschaffungskosten einer Liegenschaft mit mehreren Vermietungseinheiten eine objektiv nachvollziehbare Mischpreiskalkulation angewendet wurde, ist für die Ermittlung der Einkünfte gem. § 30 EStG diese Mischpreiskalkulation dem Ansatz von aliquoten Anschaffungskosten nach Maßgabe des Flächenschlüssels der Vorzug zu geben.

Bei beispielsweise einer Liegenschaft mit freistehenden und vermieteten Wohnungen werden die freistehenden Wohnungen einem entsprechend höheren anteiligen Anschaffungspreis zuzuordnen sein. Bei Ermittlung der Einkünfte sind die unterschiedlich gewichteten Kaufpreise den jeweiligen Veräußerungserlösen gegenüberzustellen.

2.2. Einkunftsermittlung Altgrundstück § 30 (4) EStG (Pauschale Einkünfteermittlung)

Die Einkünfte ergeben sich als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und pauschalen Anschaffungskosten, außer es wird die Option auf Regeleinkünfteermittlung gewählt.

Veräußerungserlös
- pauschale Anschaffungskosten
+ 50 % der Abschreibung nach § 28 (3) EStG in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung
= Einkünfte nach § 30 (4) EStG

Die pauschalen Anschaffungskosten betragen

- für Alt-Grundstücke ohne Umwidmung oder Umwidmung vor 31.12.1987 86 % des Veräußerungserlöses (im Ergebnis sind das 4,2 % des Veräußerungserlöses),
- für Alt-Grundstücke mit Umwidmung nach 31.12.1987 und nach der Anschaffung: 40 % des Verkaufserlöses (im Ergebnis sind das 18,0 % des Veräußerungserlöses).

Weiters hat eine Nachversteuerung der Hälfte der in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen oder beim unentgeltlichen Erwerb vom Rechtsvorgänger geltend gemachten Herstellungs-Fünftel gem. § 28 (3) EStG (Ersatzbestimmung für den ab 01.04.2012 nicht mehr anwendbaren § 28 (7) EStG – **Äquivalent für besondere Einkünfte**) zu erfolgen - § 30 (4) EStG, letzter Satz (EStR Rz 6674).

Werbungskosten können nicht in Abzug gebracht werden.

Auf Antrag können auch für das Altvermögen die Einkünfte gem. § 30 (3) EStG (**Option auf Regeleinkünfteermittlung § 30 (5) EStG**) durch Ansatz der tatsächlich adaptierten Anschaffungskosten abzüglich bestimmter Werbungskosten – Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer) und Inflationsabschlag (bis 31.12.2015) ermittelt werden.

Auf Grund des Umstandes, dass Grund-und-Boden und Gebäude zwei Wirtschaftsgüter darstellen, kann die Option auf Regeleinkünfteermittlung auch nur für eines der beiden Wirtschaftsgüter gewählt werden.

3. Gespaltene Einkunftsermittlung (§ 30 (6) EStG)

Wurde bei einem Altgrundstück die Absetzung für Abnutzung gem. § 16 (1) Z 8c EStG von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, sind die Einkünfte bei einer Grundstücksveräußerung für das Wirtschaftsgut Gebäude wie folgt zu ermitteln:

1. Phase: Anschaffung bis Beginn der Einkunftserzielung, wobei der Veräußerungserlös die fiktiven Anschaffungskosten darstellt.
2. Phase: Beginn der Einkunftserzielung, wobei die Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten darstellen.

Für die 1. Phase kann die Besteuerung nach § 30 (4) EStG und für die 2. Phase nach § 30 (3) EStG erfolgen. Diese Regelung tritt für Grundstücke, die nach dem 31.12.2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wurden (§ 124 b Z 227 EStG), in Kraft. Bis 31.12.2012 ist die gesamte Wertsteigerung bei Altvermögen gem. § 30 (4) EStG bzw. bei Neuvermögen gem. § 30 (3) EStG zu ermitteln.

Da Altvermögen vorliegt, sind für das Wirtschaftsgut Grund und Boden die Einkünfte nach der pauschalen Einkünfteermittlung gem. § 30 (4) EStG vorzunehmen.