

Ing. Mag. Stefan Gruber
stefan.gruber@sib.co.at



Mag. Stephanie Dillinger
stephanie.dillinger@sib.co.at

S.I.B. Mag. Stefan Gruber Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs Ges.m.b.H.
www.sib.co.at

Private Grundstücksveräußerungen – Befreiungen von der Immobilienertragssteuer

1. Grundsätze und Definitionen

Ab 1.4.2012 unterliegen alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt der Einkommensteuerpflicht – Immobilienertragssteuer. Für die Beurteilung, ob eine Veräußerung nach dem 1.4.2012 stattgefunden hat, ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (Kauf- oder Tauschverträge) maßgeblich (EStR Rz 6623), außer, wenn vorher das wirtschaftliche Eigentum bereits übertragen wurde.

Für den Umfang der Steuerpflicht der Höhe nach ist zu unterscheiden, ob am 31.3.2012 eine Steueranhängigkeit bestanden hat.

Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge:

- Unter Anschaffung ist jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen, wobei als Zeitpunkt der Anschaffung in der Regel der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (z.B. Kauf-, Tauschvertrag) und nicht die sachenrechtliche Übergabe maßgebend ist.
- Bei **auflösender Bedingung** ist die Veräußerung mit Vertragsabschluss erfüllt. Bei **aufschiebender Bedingung**, deren Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich ist, wird die Veräußerung im Fall des Bedingungseintrittes mit Vertragsabschluss erfüllt.
- Keine Anschaffung liegt vor bei Erwerb durch Schenkung, Erbschaft oder Vermächtnis, wobei eine Schenkung nur bei Vermögensübertragungen unter nahen Angehörigen anzunehmen ist (da Fremde einander gewöhnlich nichts zu schenken pflegen) (EStR Rz 6625).
- Eine gemischte Schenkung – wenn die Gegenleistung aus privaten Motiven (subjektives Element) weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes (objektives Element) beträgt - ist keine Anschaffung bzw. Veräußerung.
- Der Tausch von Grundstücken ist auch dann Anschaffung bzw. Veräußerung, wenn die Grundstücke gleichwertig sind. Gemeiner Wert des hingegebenen Grundstückes ist sowohl Verkaufserlös des hingegebenen als auch Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstückes.
- Eine Realteilung von im Miteigentum stehenden Grundstücken bzw. von Grundstücken, die im Sinne des § 2 BewG eine Einheit bilden, ist kein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang. Im Falle der Verschiebung der Wertverhältnisse liegt - soweit Entgeltlichkeit gegeben ist - eine Teilveräußerung vor.
- Bei Umwandlung von schlichtem Miteigentum in Wohnungseigentum - und umgekehrt - liegt keine Anschaffung bzw. Veräußerung vor, soweit sich die Eigentumsverhältnisse nicht ändern. Es handelt sich dabei lediglich um eine Konkretisierung des Eigentums.
- Die Entnahme eines Grundstückes aus dem Betriebsvermögen stellt keine Anschaffung dar. Die Spekulationsfrist beginnt mit der tatsächlichen Anschaffung (EStR Rz 6624).
- Die **Entnahme** eines Grundstückes aus dem Betriebsvermögen stellt keine Anschaffung dar. Die Spekulationsfrist beginnt mit der tatsächlichen Anschaffung (EStR Rz 6624).
- Wird auf einem zunächst angeschafften Grund und Boden ein Gebäude errichtet, so beginnt die Spekulationsfrist mit der Anschaffung des Grund und Bodens. Für das errichtete Gebäude wird eine gesonderte Frist nicht ausgelöst, weil kein neues Wirtschaftsgut entsteht (**Einheitstheorie bis 31.03.2012**).
- Werden Grund und Boden und Gebäude zu unterschiedlichen Zeitpunkten angeschafft, beginnt für beides jeweils eine eigene Spekulationsfrist zu laufen (2 selbständige Wirtschaftsgüter, ab 01.04.2012).
- Bei Übertragung eines Grundstückes unter **Zurückbehaltung eines Wohn- oder Fruchtgenussrechtes** wird das belastete Grundstück übertragen (**Nettomethode**). Der Wert des

zurückbehaltenen Nutzungsrechtes stellt keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Der gleiche Sachverhalt besteht auch bei Übertragung eines Grundstückes mit einem bereits verbücherten Wohn- oder Fruchtgenussrecht.

2. Hauptwohnsitzbefreiung § 30 (2) Z 1 EStG

Keine Steuerpflicht (Gebäude und Grund und Boden) besteht bei der Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung, wenn diese/s dem Veräußerer:

- Erster Tatbestand: ab Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
- Zweiter Tatbestand: innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Es muss daher der Hauptwohnsitz nicht seit der Anschaffung und bis zur Veräußerung bestehen (5-aus-10-Regelung).

Eigenheim und Eigentumswohnung:

Unter Eigenheim wird ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen verstanden, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum von mehreren Personen stehen.

Als Eigentumswohnung ist eine Wohnung iSd Wohnungseigentumsgesetzes zu verstehen, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke verwendet werden.

Werden in einem Eigenheim oder in einer Eigentumswohnung bis zu einem Drittel nicht für eigene Wohnzwecke genutzt, erstreckt sich die Befreiung auch auf diesen Teil (außer es liegt für diesen Teil Betriebsvermögen aufgrund der 80/20-Regel vor) – EStR Rz 6637. Zur Gesamtnutzfläche zählen nur Räume, die betrieblich genutzt werden oder die bewohnbar ausgestattet sind.

Beispiele EStR Rz 6637:

Ein Freiberufler nutzt 15% seiner Eigentumswohnung betrieblich und den Rest privat (Hauptwohnsitz, Fristerfordernis erfüllt). Im Falle der Veräußerung der Eigentumswohnung tritt (auch für den betrieblich genutzten Teil) keine Steuerpflicht nach § 30 EStG ein.

Ein Freiberufler nutzt 25% seiner Eigentumswohnung betrieblich und den Rest privat (Hauptwohnsitz, Fristerfordernis erfüllt). Im Falle der Veräußerung der Eigentumswohnung tritt keine Steuerpflicht nach § 30 EStG ein, allerdings liegen hinsichtlich des betrieblich genutzten Anteils betriebliche Einkünfte vor, weil es sich aufgrund der 80/20 Regel um Betriebsvermögen handelt.

Hauptwohnsitz:

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engere persönliche und wirtschaftliche Beziehung hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Eine Hauptwohnsitzmeldung nach dem Meldegesetz stellt nur ein Indiz für den Hauptwohnsitz dar. Umstände wie Ort der Zustellung der Post, Wohnanschrift gegenüber der Behörde oder auch Strom- und Wasserbrauch sind für die Beurteilung heranzuziehen.

Die Erfordernis des Hauptwohnsitzes muss ab 1.4.2012 persönlich erfüllt sein. Die Hauptwohnsitzbefreiung kann daher nicht im Erb- oder Schenkungsweg übertragen werden. Der 2. Tatbestand kann jedoch angewendet werden, wenn der Veräußerer das Eigenheim oder die Eigentumswohnung geerbt oder geschenkt bekommen hat (EStR Rz. 6642).

Begründung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes (EStR Rz 6641):

Für den 1. Tatbestand ist es erforderlich, dass mit der Anschaffung der Hauptwohnsitz begründet wird und sodann – mindestens zwei Jahre – bis zur Veräußerung andauert. Es besteht eine Toleranzfrist von höchstens einem Jahr für die Begründung des Hauptwohnsitzes bei Anschaffung (**Einzugstoleranz**). Der erste Tatbestand kann bei unentgeltlichem Erwerb nicht erfüllt werden. Diese Toleranzfrist gilt auch für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zum Verkauf (**Veräußerungstoleranz**) bzw. für den Verkauf bis zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes (**Auszugstoleranz**). Für die Berechnung der Zwei-Jahresfrist kann nur die tatsächliche Nutzung als Hauptwohnsitz gerechnet werden.

Sowohl für die 12-monatige Frist für die Veräußerungstoleranz als auch für die Auszugstoleranz gibt es Judikate, die auch eine längere Toleranzfrist akzeptieren (BFG 2.8.17, RV/7103961/2015 und VWGH 1.6.17, RO 2015/15/0006). Demgemäß steht ein sachlicher – und nicht zeitlicher – Zusammenhang der beiden Vorgänge im Vordergrund, wobei allerdings ein enger zeitlicher

Zusammenhang ein starkes Indiz für einen sachlichen Zusammenhang darstellt (SWK 28/2017,1195 B. Renner).

Beispiele EStR Rz 6641:

Ein Steuerpflichtiger kauft am 8.8.01 eine Alteigentumswohnung. Mit Fertigstellung der Renovierungsarbeiten zieht er am 10.6.02 in diese Wohnung ein und begründet dort seinen Hauptwohnsitz.

- *Die Wohnung wird am 11.8.03 veräußert. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil der Hauptwohnsitz nicht zwei Jahre bestanden hat.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.04 veräußert und gleichzeitig der Hauptwohnsitz aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat den Hauptwohnsitz innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr nach der Anschaffung begründet und bis zur Veräußerung mehr als zwei Jahre (10.6.02 bis 11.8.04) beibehalten. Die Steuerfreiheit ist daher gegeben.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Hauptwohnsitz wurde aber bereits am 1.5.04 aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat nicht mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gehabt. Die Befreiung greift daher nicht.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.03 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Erwerber seinen Hauptwohnsitz bis zum tatsächlichen Auszug am 30.6.04. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil die Toleranzfrist nach der Veräußerung nicht mehr mitgezählt werden darf, somit zwischen Begründung des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung nicht zwei Jahre verstrichen sind.*

Für den 2. Tatbestand muss der Hauptwohnsitz mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung aufgegeben werden (EStR Rz 6643).

Umfang der Befreiung:

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst sowohl die auf den Gebäudeanteil entfallenden Einkünfte als auch jene Einkünfte, die dem Grund und Boden (angemessene Größe; EStR Rz 6634 – 1000m²) zuzuordnen sind.

Der KFZ-Abstellplatz ist bei der Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, soweit maximal zwei Stellplätze mitveräußert werden.

3. Herstellerbefreiung - § 30 (2) Z 2 EStG

Nach dieser Bestimmung sind Gebäude, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund herstellt oder herstellen lässt und die in den letzten 10 Jahren nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben, von der Immobilienertragsteuer befreit. Bei anteiliger Nutzung des Gebäudes für Einkünfterzielung steht für den nicht für Einkünfte genutzten Gebäudeteil die Befreiung zu.

Unter Nutzung für Einkünfte versteht man einerseits die Vermietung und andererseits die Nutzung von Räumlichkeiten für die betriebliche Tätigkeit (z.B. Arbeitszimmer).

Hinsichtlich des Grundstückes ist eine Immobilienertragsteuer zu ermitteln, soweit nicht die Hauptwohnsitzbefreiung greift (EStR Rz 6648). Der Veräußerungserlös ist in diesem Fall im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen. Eine andere Aufteilung ist mittels Gutachten oder Vergleichspreisen festzustellen.

Wird ein Rohbau angeschafft und danach fertig gestellt, liegt insgesamt ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige als **Bauherr** somit auf eigene Gefahr und Rechnung das Gebäude baut oder bauen lässt. Als Kriterien sind heranzuziehen:

- Risiko in finanzieller Hinsicht (kein Fixpreis für gesamtes Gebäude, ein Fixpreis mit einzelnen beauftragten Unternehmen ist jedoch unschädlich)
- Risiko in wirtschaftlicher Hinsicht (unmittelbare Auftragserteilung)
- Maßgebliche Einflussnahme auf Planung und Bauausführung

Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als **Errichtung eines Gebäudes** - somit als Hausbau und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung - anzusehen sind (EStR Rz 6649, VwGH 20.9.2001, 98/15/0071 und VwGH 2.6.2004 99/13/0133). Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes (Dachbodenausbau, Aufstockung eines Gebäudes: keine Gebäudeherstellung VwGH 2008/13/0128 v. 25.4.2012).

Neu ist, dass die Bauherreneigenschaft bei unentgeltlichem Übergang nicht auf den Empfänger übergeht. Dies gilt bei Veräußerung ab 01.01.2013.

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

- Steuerfrei sind wie bisher Veräußerungen im Zuge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (Enteignung) (EStR Rz 6651).
- Steuerfrei sind Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- und Baulandumlegungsverfahrens (EStR Rz 6652).
- Entschädigungen aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse § 3 (1) Z 33 EStG (EStR Rz 6653).

5. Zusammenfassung

Trotz der Kürze des Gesetzestextes muss bei der Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung oder der Herstellerbefreiung vom Berater eine genaue Überprüfung des Sachverhaltes vorgenommen werden. Neben den formalen Elementen wie Kauf- und Verkaufsvertrag sowie Meldezettel sind die Sachverhalte immer auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu überprüfen. Nur so kann sicher gestellt werden, dass die Befreiungen auch einer Überprüfung durch das Finanzamt standhalten.