

MASTERARBEIT

Zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Studiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH Campus 02

Die ertragsteuerliche Behandlung von Grundstücksveräußerungen

Eine automatisationsgestützte Berechnung der Immobilienertragsteuer mittels
Excel-Tool

Betreuer:

FH-Prof. Rudolf Grünbichler, MA

vorgelegt von:

Sandra Auernigg, BA (1610532002)

Graz, 20.04.2018

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 20.04.2018

Unterschrift

Sandra Auernigg, BA, eh

Vorwort

Im Zuge meiner beruflichen Position als Steuerberaterberufsanwarterin der Firma Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit beschränkter Haftung ergab sich das Thema für die vorliegende Masterarbeit. In Österreich zeichnet sich in Bezug auf den Verkauf von Immobilien ein Aufwärtstrend ab, der voraussichtlich auch in Zukunft weiter steigen wird. Im Bereich der Steuerberatungstatigkeiten ist somit eine einheitliche Bearbeitung und Beratung dieser Geschäftsfälle wünschenswert. Die Erreichung dieser Ziele soll mit der vorliegenden Masterarbeit unterstützt werden. Der Geschäftsführung von Feilenreiter & Co, die aus Hr. Mag. Franz Ritt und Hr. Mag. Reinhold Binder, MA besteht, ist für die kooperative Zusammenarbeit und allen Kollegen und Kolleginnen für die Berechnung der Fallbeispiele zu danken. Ohne deren Unterstützung wäre die Verfassung dieser Masterarbeit nicht möglich gewesen.

Ein weiterer Dank gilt Hr. FH-Prof. Rudolf Grunbichler, MA, der die vorliegende Masterarbeit betreute und dank seines fachspezifischen Wissens auf alle Fragen eine Antwort hatte.

Des Weiteren bin ich für jegliche Unterstützung beim Korrigieren dankbar. Besonderer Dank gilt außerdem meinen Eltern und Clemens, die mich während meiner gesamten Studienlaufzeit unterstützt und mir ein Studium an der FH Campus 02 ermöglicht haben.

Graz, 20.04.2018

Unterschrift

Sandra Auernigg, BA, eh

Kurzfassung

In Österreich ist nach wie vor ein Anstieg in der Immobilienbranche zu erkennen. Der RE/MAX-ImmoSpiegel 2016 berücksichtigt alle im amtlichen Grundbuch registrierten Immobilienverkäufe in ganz Österreich. Im Jahr 2016 wurden 121.436 Immobilienverkäufe im Wert von 26,87 Mrd. Euro verzeichnet. Das sind um 8,3 % mehr Immobilienverkäufe als im bisherigen Rekordjahr 2015, ein Viertel mehr als 2014 und fast um die Hälfte mehr als im Jahr 2013. Der Trend sollte gemäß der RE/MAX-Experten weiterhin bestehen. Die Zukunftsprognose verspricht weiterhin einen Anstieg der Verkäufe. Aufgrund dieser Tatsache wird in dieser Masterarbeit die Veräußerung von Grundstücken behandelt.

Die Masterarbeit wird für das Kooperationsunternehmen Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit beschränkter Haftung verfasst. Das Unternehmen behandelt eine Vielzahl von Immobilienverkäufen. Zusätzlich zu Beratungen des eigenen Klientenstammes werden Aufträge von Parteienvertreter immer häufiger. In diesem Sinne sind eine einheitliche Bearbeitung und Beratung bei Immobilienverkäufen vonnöten, ein Ziel, bei dessen Umsetzung die vorliegende Masterarbeit helfen soll. Das Ergebnis der Arbeit stellt ein Excel-Tool dar, mit welchem die Immobilienertragsteuer nach Eingabe der kundenspezifischen Daten automatisch berechnet wird. Die Anforderung an das Tool ist somit die Möglichkeit der Bearbeitung von vielen unterschiedlichen Themengebieten im Bereich der Immobilienertragsteuer. Um den Anforderungen gerecht zu werden, ist die der Arbeit zugrundeliegende Methode die Literaturrecherche. Hierbei werden insbesondere das Einkommensteuergesetz und die Einkommensteuerrichtlinien sowie das Körperschaftsteuergesetz und die Körperschaftsteuerrichtlinien aufgearbeitet und im Excel-Tool abgebildet.

Der erste Abschnitt dieser Arbeit besteht aus einem Theorieteil, der die Basis für den anschließenden praktischen Teil bildet. Anhand der erarbeiteten Theorie kann ein Konzept für die Erstellung des Excel-Tools entworfen werden. Das Excel-Tool muss sodann überprüft und die Validität des Tools bestätigt werden. Diese Überprüfung wird mithilfe der Steuerberater/innen von Feilenreiter & Co durchgeführt. Dafür werden Fallbeispiele erstellt, die von den Steuerberatern/innen berechnet werden. Dieselben Beispiele werden in das Excel-Tool eingegeben und zum Schluss werden die Lösungen verglichen. Im Zuge der Überprüfung können zusätzlich etwaige Verbesserungsmöglichkeiten des Tools identifiziert werden. Diese werden in einer kritischen Reflexion dargestellt und in weiterer Folge eingearbeitet.

Abstract

The matter of this Master's thesis is of great relevance, as there is still an increase in the real estate market in Austria. The “RE/MAX-ImmoSpiegel 2016” takes into account all real estate sales registered in the Official Land Register throughout Austria. In 2016, 121,436 real estate sales were valued at 26.87 billion euros. This is + 8.30% more real estate sales than in the previous record year of 2015, a quarter more than in 2014 and almost half more than in 2013. According to the RE/MAX experts, the trend should continue and the forecast for the future is drawn with ever increasing numbers.

The cooperation company for the preparation of the master's thesis is Feilenreiter & Co. Limited Liability Accountancy. The company handles a variety of real estate sales. In addition to consultations of its own client base, orders from party representatives become more frequent. On the basis of the above points, the goals of uniform processing and consultation of the business cases are pursued. Achieving these goals is subject of the Master's thesis.

An excel tool is constructed to calculate real estate income tax. The requirement for the tool is thus a possible treatment of many different topics in the field of real estate income tax. In order to meet the requirements, it is necessary to examine the income tax law and the related income tax guidelines. The corporation income tax law and corporation income tax guidelines are also relevant for legal entities that act as sellers. In order to be able to cover the legal perspective beyond this, decisions of the Independent Finance Senate, the Federal Finance Court and the Administrative Court are incorporated into the work.

The thesis consists of a theoretical part which is then relevant for the practical part. On the basis of the developed theory, a concept for the creation of the excel tool can be designed. The excel tool must then be checked and the validity of the tool confirmed. This review is carried out with the help of the tax consultants of “Feilenreiter & Co”. For the implementation case studies will be prepared, which will be calculated by the tax consultants. The same examples are entered into the excel tool and finally the solutions are compared. In the course of the review, any potential improvements of the tool can be identified. These are presented in a critical reflection.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1 Ziele und Ergebnis	1
1.2 Aufbau der Arbeit	3
1.3 Abgrenzung	5
2. Veräußerung von Immobilien	6
2.1 Natürliche Personen als Verkäufer	10
2.1.1 Ausführungen zu § 30 EStG	11
2.1.1.1 Befreiungen von der Immobilienertragsteuer	16
2.1.1.2 Ermittlung der Einkünfte	27
2.1.2 Ausführungen zu § 30a EStG	34
2.1.3 Ausführungen zu § 30b EStG	36
2.1.4 Ausführungen zu § 30c EStG	38
2.2 Juristische Personen als Verkäufer	41
3. Erstellung des Excel-Tools zur Prüfung der Anwendbarkeit und Berechnung der Immobiliensteuer	43
3.1 Praktische Umsetzung der Theorie	44
3.2 Überprüfung der Validität des Excel-Tools	57
3.2.1 Fallbeispiel 1	59
3.2.2 Fallbeispiel 2	63
3.2.3 Fallbeispiel 3	70
3.2.4 Fallbeispiel 4	75
3.2.5 Fallbeispiel 5	84
3.2.6 Fallbeispiel 6	88
3.2.7 Fallbeispiel 7	96
3.3 Kritische Reflexion der Überprüfung	102
4. Zusammenfassung und Resümee	105
Literaturverzeichnis	111
Anhang	115

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Prüfschema Befreiungen ImmoESt.....	26
Abbildung 2: Abkürzungsverzeichnis Excel-Tool.....	56
Abbildung 3: Startseite des Excel-Tools.....	56
Abbildung 4: Auswertung Fallbeispiel 1 - Teil 1.....	61
Abbildung 5: Auswertung Fallbeispiel 1 - Teil 2.....	62
Abbildung 6: Auswertung Fallbeispiel 1 - Teil 3.....	63
Abbildung 7: Auswertung Fallbeispiel 2 - Teil 1.....	65
Abbildung 8: Auswertung Fallbeispiel 2 - Teil 2.....	66
Abbildung 9: Auswertung Fallbeispiel 2 - Teil 3.....	67
Abbildung 10: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 2.....	68
Abbildung 11: Regelbesteuerung Fallbeispiel 2.....	69
Abbildung 12: Auswertung Fallbeispiel 3.....	72
Abbildung 13: Einkünfteermittlung Fallbeispiel 3.....	73
Abbildung 14: Regelbesteuerung Fallbeispiel 3.....	74
Abbildung 15: Auswertung Fallbeispiel 4.....	79
Abbildung 16: Pauschale Einkünfteermittlung Fallbeispiel 4.....	81
Abbildung 17: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 4.....	82
Abbildung 18: Regelbesteuerung Fallbeispiel 4.....	83
Abbildung 19: Auswertung Fallbeispiel 5.....	86
Abbildung 20: Berechnung Fallbeispiel 5 - Teil 1.....	87
Abbildung 21: Berechnung Fallbeispiel 5 - Teil 2.....	88
Abbildung 22: Auswertung Fallbeispiel 6.....	91
Abbildung 23: Pauschale Einkünfteermittlung Fallbeispiel 6.....	93
Abbildung 24: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 6.....	94
Abbildung 25: Regelbesteuerung Fallbeispiel 6.....	95
Abbildung 26: Auswertung Fallbeispiel 7.....	98
Abbildung 27: Pauschale Einkünfteermittlung Fallbeispiel 7.....	99
Abbildung 28: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 7.....	100
Abbildung 29: Regelbesteuerung Fallbeispiel 7.....	101

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Erläuterungen der für die Erarbeitung des Excel-Tools relevanten Gesetzesstellen ...	11
Tabelle 2: Wirkungszusammenhänge und Verlinkungen der Fragen im Visual Basic Editor.....	51
Tabelle 3: Erläuterung der verwendeten Hinweise im Visual Basic Editor.....	54

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BMF	Bundesministerium für Finanzen
EheG	Ehegesetz
EO	Exekutionsordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrundanteilV	Grundanteilverordnung
ImmoESt	Immobilienwertsteuer
KöSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WEG	Wohnungseigentumsgesetz

1. Einleitung

In Österreich ist nach wie vor ein Anstieg im Bereich des Immobilienmarktes zu erkennen. Der RE/MAX-ImmoSpiegel 2016 berücksichtigt alle im amtlichen Grundbuch registrierten Immobilienverkäufe in ganz Österreich. Im Jahr 2016 wurden 121.436 Immobilienverkäufe im Wert von 26,87 Mrd. Euro verzeichnet. Das sind um 8,3 % mehr Immobilienverkäufe als im bisherigen Rekordjahr 2015, ein Viertel mehr als 2014 und fast um die Hälfte mehr als im Jahr 2013. Der Trend sollte gemäß der RE/MAX-Experten weiterhin bestehen und die Prognose für die Zukunft ist mit stets steigenden Zahlen gezeichnet. Aufgrund dieser Tatsache wird in der vorliegenden Masterarbeit die Veräußerung von Grundstücken behandelt.

Die Masterarbeit wird für das Kooperationsunternehmen Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit beschränkter Haftung verfasst. Im Geschäftsfeld der Wirtschaftstreuhand gibt es zahlreiche unterschiedliche Themengebiete, die vom Know-how der Mitarbeiter abgedeckt werden müssen. Hierfür sind eine intensive Auseinandersetzung mit den jeweiligen Gebieten und ständige Weiterbildung erforderlich. Der Geschäftsführung von Feilenreiter & Co ist unter anderem die Aneignung von Expertenwissen im Fachbereich Immobilienverkäufe ein Anliegen. Die Klientenspanne von Feilenreiter & Co reicht von natürlichen Personen über Personengesellschaften bis hin zu Kapitalgesellschaften. Der Verkauf von Immobilien wird in vielen Geschäftsfällen behandelt. Angesichts der Vielzahl von Grundstücksveräußerungen werden die Ziele einer einheitlichen Bearbeitung und Beratung verfolgt.

1.1 Ziele und Ergebnis

Die im vorherigen Abschnitt erwähnten Ziele sollten mithilfe der vorliegenden Masterarbeit umgesetzt werden. Zur Berechnung der Immobilienertragsteuer wird ein Excel-Tool konstruiert. Dieses Tool soll eine einheitliche und schnelle Bearbeitung der Geschäftsfälle gewährleisten und im Rahmen von Beratungsgesprächen mit Klienten eingesetzt werden. Die Anforderung an das Tool ist somit die Möglichkeit der Bearbeitung von vielen unterschiedlichen Themengebieten im Bereich der Immobilienertragsteuer (ImmoEST). Das Tool umfasst die automatisationsgestützte Feststellung, ob der jeweilige Immobilienverkauf zu einer Steuerbelastung führt oder eine

Befreiung anwendbar ist. Falls Einkünfte berechnet werden müssen, kann auch dieser Vorgang mithilfe des Tools durchgeführt werden.

Um den Anforderungen gerecht zu werden, ist die Auseinandersetzung mit dem Einkommensteuergesetz (EStG), den darin enthaltenen Paragraphen 30 – 30c und den dazu gehörigen Einkommensteuerrichtlinien (EStR) erforderlich. Das Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) sind zusätzlich für juristische Personen, die als Verkäufer auftreten, relevant. Um die gesetzliche Perspektive darüber hinaus abdecken zu können, fließen außerdem Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats (UFS), des Bundesfinanzgerichts (BFG) und des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) in die Arbeit ein. Abzuklären ist, wann ein Verkauf von Immobilien vorliegt und wie dieser, abhängig von der Person des Verkäufers, behandelt werden muss. Definitionen sind für die Begriffe „Grundstück“, „grundstücksgleiche Rechte“ und „Anschaffungszeitpunkt“ notwendig. Die möglichen Anwendungen der Hauptwohnsitzbefreiung, der Herstellerbefreiung, des behördlichen Eingriffes, des Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens und der Abgeltung für Wertminderung müssen erläutert werden. Des Weiteren ist zwischen der pauschalen Einkünfteermittlung und der Regeleinkünfteermittlung zu differenzieren. Relevante Punkte im Bereich der Grundstücksveräußerung sind außerdem der Verlustausgleich und die Steuerermäßigungen. Zu analysieren sind der besondere Steuersatz, die Regelbesteuerungsoption und die analytische Besteuerung sowie diesbezügliche Ausnahmen. Weitere Regelungen betreffen die Entrichtung, die Abgeltungswirkung, die Veranlagungsoption, die besondere Vorauszahlung, die Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung und die Entrichtungsverpflichtung.

Unter Zugrundelegung der erarbeiteten Theorie wird ein Excel-Tool entworfen. Dieses muss sodann überprüft und validiert werden. Diese Überprüfung wird mithilfe der Steuerberater/innen von Feilenreiter & Co durchgeführt. Dafür werden Fallbeispiele erstellt, die von den Steuerberatern/innen berechnet werden. Dieselben Beispiele werden in das Excel-Tool eingegeben. Abschließend werden die Lösungen verglichen. Im Zuge der Überprüfung können zusätzlich etwaige Verbesserungsmöglichkeiten des Tools identifiziert werden. Diese werden in einer kritischen Reflexion dargestellt und in weiterer Folge eingearbeitet.

1.2 Aufbau der Arbeit

Der erste Abschnitt dieser Arbeit besteht aus einem Theorieteil, der die Basis für den anschließenden praktischen Teil bildet. Der Aufbau des theoretischen Teils ist stark am EStG orientiert, da dieses die wichtigste Literaturquelle der Arbeit darstellt. Im Rahmen eines Immobilienverkaufes muss als erster Schritt die Person des Verkäufers identifiziert werden. Zu unterscheiden ist zwischen natürlichen und juristischen Personen. Die Ausführungen zu natürlichen Personen finden sich in Abschnitt 2.1, diejenigen für juristische Personen in Abschnitt 2.2. Im Rahmen von Verkäufen von natürlichen Personen sind die Paragraphen 30–30c des EStG maßgebend. Aufgrund dessen sind die Erläuterungen zu den jeweiligen Paragraphen in eigenen Abschnitten ausgeführt. Das KStG, das bei juristischen Personen Anwendung findet, verweist in vielen Gesetzesstellen auf das EStG, das somit auch im Bereich der Körperschaftsteuer (KöSt) anwendbar ist. Infolgedessen werden in Abschnitt 2.2 lediglich die Ausführungen zu natürlichen Personen um die spezifischen Regelungen für Körperschaften ergänzt.

Zu Beginn des zweiten Kapitels wird die Relevanz der Thematik dieser Masterarbeit bestätigt. Vorab wurden Onlinerecherchen durchgeführt, um eine Analyse der bereits vorhandenen Immobilienertragsteuer-Berechnungsprogramme vorzunehmen. Diese hat ergeben, dass die Erstellung des Excel-Tools einen Mehrwert schaffen würde, da kein Berechnungsprogramm existiert, das einen dementsprechenden fachlichen Umfang besitzt.

In Abschnitt 2.1.1 werden private Grundstücksveräußerungen und im Zuge dessen Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte definiert. Des Weiteren werden der Tatbestand der Veräußerung und der Veräußerungs- und Anschaffungszeitpunkt geklärt. Als Veräußerung zählt jede entgeltliche Übertragung, wie beispielsweise ein Verkauf, ein Tausch sowie ein sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird. Detailliert dargestellt werden alle Befreiungen von der ImmoESt im Abschnitt 2.1.1.1. Zu erwähnen sind hierbei die Hauptwohnsitzbefreiung mit den zwei unterschiedlichen Tatbeständen, die Herstellerbefreiung, der behördliche Eingriff, das Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren und die Abgeltung für Wertminderungen. Am Ende dieser Ausführungen steht ein Entscheidungsbaum, der das Prüfschema für die Anwendung einer der Befreiungen wiedergibt. Dieses Prüfschema ist Teil des Excel-Tools.

Abschnitt 2.1.1.2 beschäftigt sich mit der Thematik der Einkünfteermittlung. Differenziert wird hierbei zwischen Alt- und Neuvermögen und den damit verbundenen unterschiedlichen

Einkünfteermittlungen. Die pauschale Einkünfteermittlung sowie die Regeleinkünfteermittlung werden im Detail beschrieben. Eingegangen wird auch auf die Option der Regeleinkünfteermittlung. Ergänzt werden diese Ausführungen durch die Erläuterung von Verlustausgleich und Ermäßigungen der Einkommensteuer.

Abschnitt 2.1.2 beinhaltet Darlegungen zum besonderen Steuersatz bzw. zur analytischen Besteuerung und zur Regelbesteuerungsoption bzw. zu Ausnahmen der analytischen Besteuerung. Die Entrichtung der ImmoESt, die Abgeltungswirkung, die Veranlagungsoption und die besondere Vorauszahlung sind Bestandteile des Abschnitts 2.1.3. Der darauffolgende Abschnitt 2.1.4 ergänzt Regelungen des § 30c EStG. Diese betreffen die Mitteilungsverpflichtung, die Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung, die Entrichtungsverpflichtung und die Ausnahmen der Selbstberechnungsverpflichtung. Abschnitt 2.2 beschäftigt sich mit den ergänzenden Vorschriften für Körperschaften. Ein zu erwähnender Unterschied ist die Höhe des besonderen Steuersatzes.

Im Abschnitt 2.3 beginnt die praktische Umsetzung der Theorie. Hierbei wird die Vorgehensweise bei der Erstellung des Excel-Tools näher erläutert. Die ausgearbeitete Theorie ist für die Struktur des Tools maßgebend. Mithilfe des Visual Basic Editors in Microsoft Excel werden Anweisungen in der Sprache VBA erstellt. Die Überprüfung der Befreiungen von der ImmoESt und der Anwendbarkeit der unterschiedlichen Einkünfteermittlungen wird mittels Fragen, die in Formularen eingebettet sind, durchgeführt. Die Struktur und die Wirkungszusammenhänge werden Schritt für Schritt erklärt und auch zusammengefasst.

Das dritte Kapitel dient der Überprüfung der Validität des Excel-Tools. Hierfür werden sieben Fallbeispiele erstellt, die anschließend von Steuerberater/innen von Feilenreiter & Co berechnet werden. Dieselben Beispiele werden in das Tool eingegeben und die Auswertungen und Berechnungen im Anschluss verglichen. In den jeweiligen Unterkapiteln wird als erster Schritt die Angabe des Fallbeispiels eingefügt. Danach folgt die unverändert übernommene Lösung der Steuerberater/innen und die Auswertungen des Excel-Tools. Überlegungen, die vorab für die Eingabe in das Tool notwendig sind, werden dargelegt und im Anschluss die Ausführungen hinsichtlich des Vergleiches der Lösungen hinzugefügt. In Abschnitt 3.8 wird die Überprüfung des Tools kritisch reflektiert. Die Vorgehensweise im Zuge der Überprüfung wird hinterfragt und etwaige Verbesserungsmöglichkeiten werden identifiziert.

1.3 Abgrenzung

Die Masterarbeit beschäftigt sich ausschließlich mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Grundstücksveräußerungen. Andere steuerliche Aspekte, wie beispielsweise die Umsatzsteuer (USt) und mögliche Vorsteuerberichtigungen, die im Zusammenhang mit einem Verkauf von Immobilien betrachtet werden müssen, bleiben außer Acht.

Des Weiteren werden auch Einkunftsarten, die in Verbindung mit Grundstücken denkbar sind, nicht in die Arbeit einbezogen. Im Rahmen der Masterarbeit wird nur auf die sonstigen Einkünfte gem. § 29 Z. 2 EStG, die private Grundstücksveräußerungen beinhalten, eingegangen.

Betrachtet wird ausschließlich der Verkauf von Immobilien. Die Käuferseite ist nicht Thematik dieser Masterarbeit. Für den Kauf von Immobilien wären aus steuerlicher Sicht mehrere Gesichtspunkte zu untersuchen. Das Umsatzsteuergesetz (UStG) sowie das Grunderwerbsteuergesetz sind für Käufe maßgebend. Die zusätzliche Betrachtung dieser Gesetze würde über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen.

Die Betrachtung der ertragsteuerlichen Behandlung von Grundstücksveräußerungen ist außerdem aus Sicht von Steuerberatungskanzleien zu bevorzugen. Zusätzlich zu Beratungen des eigenen Klientenstammes werden Aufträge von Parteienvertretern immer häufiger. Parteienvertreter ziehen Steuerberatungskanzleien für die Berechnung der ImmoESt zurate. Als Parteienvertreter in diesem Zusammenhang können Rechtsanwälte und Notare genannt werden.

2. Veräußerung von Immobilien

Die in der vorliegenden Arbeit behandelte Thematik erweist sich als äußerst relevant, da in Österreich nach wie vor ein Anstieg im Bereich des Immobilienmarktes zu erkennen ist. Der RE/MAX-ImmoSpiegel 2016 berücksichtigt alle im amtlichen Grundbuch registrierten Immobilienverkäufe in ganz Österreich. Im Jahr 2016 wurden 121.436 Immobilienverkäufe im Wert von 26,87 Mrd. Euro verzeichnet. Dies sind um 8,3 % mehr Immobilienverkäufe als im bisherigen Rekordjahr 2015, ein Viertel mehr als 2014 und fast um die Hälfte mehr als im Jahr 2013. Der Wert der Immobilienverkäufe stieg von 2015 auf 2016 um 3,4 Mrd. Euro. Das sind um 14,2 % mehr als im Vorjahr und ein Drittel mehr als im Jahr 2014. Der erläuterte Trend sollte gemäß der RE/MAX-Experten auch im Jahr 2017 weiterhin bestehen und die Prognose für die Zukunft ist mit stets steigenden Zahlen gezeichnet.¹

Das Kooperationsunternehmen ist Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit beschränkter Haftung. Das Unternehmen besteht aus vier Kanzleien, die sich in Gröbming, Liezen, Bad Aussee und Schladming befinden. An diesen Standorten sind drei Geschäftsführer, zwei Gesellschafter und 37 Mitarbeiter beschäftigt. Das Expertenwissen bringen Steuerberater/innen, Wirtschaftsprüfer/innen, Unternehmensberater/innen, allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige, zertifizierte Finanzstrafrechtsexperten/innen sowie Bilanzierer/innen ein. Ein Großteil der Mitarbeiter/innen ist in den Bereichen Buchhaltung und Lohnverrechnung und vereinzelt im Sekretariat tätig.

In dem Geschäftsfeld der Wirtschaftstreuhänder gibt es zahlreiche unterschiedliche Themengebiete, die durch das Know-how der Mitarbeiter abgedeckt werden müssen. Hierfür sind eine intensive Auseinandersetzung mit den jeweiligen Gebieten und ständige Weiterbildung erforderlich. Aufgrund des enormen Umfangs sind Personen zusätzlich zu ihrem Grundwissen auf einzelne spezifische Thematiken spezialisiert. Der Geschäftsführung von Feilenreiter & Co ist unter anderem die Aneignung von Expertenwissen im Fachbereich Immobilienverkäufe ein Anliegen.

Die Klientenspanne von Feilenreiter & Co reicht von natürlichen Personen über Personengesellschaften bis hin zu Kapitalgesellschaften. Diese befinden sich in ganz Österreich und somit wird der Verkauf von Immobilien in vielen Geschäftsfällen behandelt bzw. auch noch

¹ Vgl. o.V. (2017), Onlinequelle [17.09.2017] S. 2.

behandelt werden. Zusätzlich ziehen Parteienvertreter im Rahmen der Berechnung der ImmoEST Steuerberatungskanzleien zurate. Parteienvertreter in diesem Sinne sind Rechtsanwälte und Notare. Aufgrund der Vielzahl von Immobilienverkäufen werden als Ziele eine vereinheitlichte Bearbeitung und Beratung verfolgt. Diese sollen mit Hilfe dieser Masterarbeit und der Erstellung eines Excel-Tools für die Berechnung der ImmoEST umgesetzt werden.

Vorab wurden Onlinerecherchen durchgeführt, um zu untersuchen, ob bereits Berechnungstools für die ImmoEST existieren. Die Recherche ergab, dass das Bundesministerium für Finanzen (BMF) auf dessen Homepage unter dem Reiter „Berechnungsprogramme“ ein Tool anbietet. Unter genanntem Reiter muss auf den Link „Sonstige Steuerberechnungen“ geklickt werden, um eine Vorberechnung für die ImmoEST auswählen zu können. Hierbei handelt es sich allerdings um eine rein grundlegende Berechnung ohne Berücksichtigung etwaiger Sonderbestimmungen. Bei dieser Berechnung werden die Person des Verkäufers und die unterschiedliche Behandlung von Betriebs- bzw. Privatvermögen berücksichtigt. Des Weiteren müssen die Einkunftsart und eine mögliche Befreiungsbestimmung ausgewählt werden. Nach der Unterscheidung der Einkünfteermittlung wird zur errechneten ImmoEST und dem Zeitraum des Zuflusses weitergeführt.² Die Untersuchung des Berechnungsprogrammes hat somit ergeben, dass diese Masterarbeit einen Mehrwert für Feilenreiter & Co hinsichtlich der Berechnung der ImmoEST schaffen kann, da in der Arbeit versucht wird, auch auf Sonderbestimmungen einzugehen und die Bearbeitung nicht nur auf Grundlagen aufzubauen.

Im Zuge eines Immobilienverkaufs muss in erster Linie die Person des Verkäufers definiert werden. Hierbei wird zwischen natürlichen und juristischen Personen differenziert. Die Besteuerung natürlicher Personen wird durch das Ertragsteuerrecht im EStG geregelt, während die Besteuerung juristischer Personen im KStG verankert ist. Das KStG verweist in vielen Gesetzesstellen auf das EStG, welches somit auch teilweise auf die KöSt anwendbar ist.³ Die ImmoEST gilt nur für jene Verkäufer, die unter das EStG fallen, sowie für die im KStG ausdrücklich angeführten juristischen Personen. Im Folgenden wird auf diese Qualifizierungen näher eingegangen. Die Person des Käufers ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich. In den Anwendungsbereich der ImmoEST fallen gem. § 1 (1) EStG natürliche Personen, die entweder gem. § 1 (2) unbeschränkt steuerpflichtig oder gem. § 1 (3) beschränkt steuerpflichtig sind. Unbeschränkte Steuerpflicht besteht für Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen

² https://finanzonline.bmf.gv.at/fon/Dispatcher?TARGET=auswahl_antrag_index&

³ Vgl. THUNSHIRN/PODOVSOVNIK/ARSENIJEVIC (2015), S. 3.

Aufenthalt im Inland haben. Gegensätzlich dazu sind Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. § 26 der Bundesabgabenordnung (BAO) definiert die Begriffe Wohnsitz (1) und gewöhnlicher Aufenthalt (2).

Weitere Verkäufer in diesem Sinne können Personengesellschaften des Unternehmensgesetzbuch (UGB), wie die OG und die KG, die EWIV und andere Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit wie zum Beispiel die ARGE sein.⁴ Verkauft eine vermögensverwaltende Personengesellschaft bzw. Personenvereinigung Grundstücke, gelten aus ertragsteuerlicher Sicht aufgrund des Transparenzprinzips die Gesellschafter als Verkäufer.⁵ Bei Miteigentümern und Wohnungseigentümern ist ebenso jeder einzelne Miteigentümer und nicht die Gemeinschaft steuerpflichtig.⁶

Die Anwendbarkeit der ImmoESt wird für Körperschaften im KStG geregelt. Die Anwendung der §§ 30b und 30c des EStG wird lt. § 24 (3) Z. 4 KStG für Körperschaften gem. § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Z. 1, sofern diese unter § 7 Abs. 3 KStG fallen und für Privatstiftungen verneint. § 1 (2) KStG listet unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften wie juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. § 1 (3) Z. 1 ergänzt Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben und mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 (1) KStG beschränkt steuerpflichtig sind. Als ausländische Körperschaften in diesem Zusammenhang gelten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. § 7 (3) KStG erwähnt Steuerpflichtige, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind. Wenn Körperschaften im Sinne des § 1 (3) Z. 1 KStG nicht unter § 7 (3) KStG fallen, sind die Bestimmungen des EStG anzuwenden. Des Weiteren unterliegen Körperschaften, die gem. § 1 (3) Z. 2 und 3 KStG beschränkt steuerpflichtig sind, dem ImmoESt-Erhebungssystem.⁷ § 1 (3) Z. 2 KStG definiert inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit deren Einkünften im Sinne des § 21 (2) und (3) als beschränkt steuerpflichtig. Politische Parteien sind

⁴ Vgl. THUNSHIRN/PODOVSOVNIK/ARSENIJEVIC (2015), S. 12.

⁵ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 16.

⁶ Vgl. THUNSHIRN/PODOVSOVNIK/ARSENIJEVIC (2015), S. 12.

⁷ S. KStR 2013, Richtlinie des BMF vom 13.03.2013, GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 i.d.F. GZ BMF-010216/0001-VI/6/2015 vom 02. Februar 2015, Rz 1542, Onlinequelle [29.09.2017].

wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen gem. Parteiengesetz Rechtspersönlichkeit zukommt. Zusätzlich sind lt. § 1 (3) Z. 3 KStG Körperschaften im Sinne des Abs. 2, soweit sie nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 (2) und (3) beschränkt steuerpflichtig. Dies gilt auch im Falle einer umfassenden Befreiung.

Die folgende Auflistung zeigt Beispiele für beschränkt Steuerpflichtige nach § 1 (3) Z. 2:

- inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts außerhalb eines buchführungspflichtigen Betriebes gewerblicher Art⁸
- staatsnahe Einrichtungen wie z.B. bereichsweise die ÖBB gem. § 50 (2) Bundesbahngesetz
- Kreditinstitute (§ 5 Z. 3 und 4 KStG)
- Beteiligungsfondsgesellschaften (§ 5 Z. 4 KStG)
- Bodenreformgemeinschaften und Siedlungsträger (§ 5 Z. 5 KStG)
- gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Rechtsträger (§ 5 Z. 6 KStG)
- befreite landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften (§ 5 Z. 9 lit. a KStG)
- gemeinnützige Bauträger (§ 5 Z. 10 und § 6a KStG)
- Privatstiftungen (nur jene, die unter § 5 Z. 6 und 7 KStG fallen)
- Berufs- und Interessenvertretungen (§ 5 Z. 13 KStG)
- Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z. 14 KStG)
- gemeinnützige Wohnbauträger⁹
- gemeinnützige Kapitalgesellschaften¹⁰

In den KStR ist die Geltung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für Körperschaften angeführt. Die Rz 360 der KStR führt § 4 (3a) EStG und §§ 30–30c EStG an. Die Relevanz und die Bedeutung dieser Paragraphen werden weiter unten näher erläutert.

⁸ Vgl. THUNSHIRN/PODOVSOVNIK/ARSENIJEVIC (2015), S. 16.

⁹ Vgl. OBEREDER (2013), S. 1019.

¹⁰ Vgl. BEISER (2013), S. 646.

2.1 Natürliche Personen als Verkäufer

Private Grundstücksveräußerungen fallen gem. § 29 Z. 2 EStG unter sonstige Einkünfte. Die Ermittlung von sonstigen Einkünften erfolgt als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip im Sinne des § 19 EStG. Für die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Kaufpreisrente gelten Besonderheiten.^{11 12} Jene Abgabepflichtige, die laut § 126 (3) BAO sonstige Einkünfte zu ermitteln haben, sind gem. § 126 (2) BAO zum Zweck der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag verpflichtet ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Für Verkäufe von natürlichen Personen sind § 30 private Grundstücksveräußerungen, § 30a besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, § 30b Immobilienertragsteuer und § 30c Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter des EStG relevant. Um den Lesefluss dieser Masterarbeit nicht zu beeinträchtigen und die Wiedergabe der soeben erwähnten Gesetzestexte in den nachfolgenden Kapiteln zu vermeiden, werden die dieselben stattdessen im Anhang dargestellt. Die nachfolgenden Kapitel beinhalten Erläuterungen der für die Erarbeitung des Excel-Tools relevanten Gesetzesstellen. Folgende Tabelle gibt einen Überblick dieser Gesetzesstellen:

§ 30 EStG	§ 30a EStG	§ 30b EStG	§ 30c EStG
Grundstücke (Abs. 1, 2. Satz)	Analytische Besteuerung (Abs. 1)	Entrichtung (Abs. 1)	Mitteilungsverpflichtung (Abs. 1)
Grundstücksgleiche Rechte (Abs. 1, 2. Satz)	Regelbesteuerungsoption (Abs. 2)	Abgeltungswirkung (Abs. 2)	Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung (Abs. 2)
Veräußerungen inkl. Zeitpunkt (Abs. 1, 1. Satz)	Ausnahmen der analytischen Besteuerung (Abs. 3 und 4)	Veranlagungsoption (Abs. 3)	Entrichtungsverpflichtung (Abs. 3)
Anschaffungszeitpunkt (Abs. 1, 3. Satz)	Veräußerungen gegen Renten (Abs. 4)	Besondere Vorauszahlung (Abs. 4)	Ausnahmen von Selbstberechnungsverpflichtung (Abs. 4)
Hauptwohnsitzbefreiung (Abs. 2 Z. 1)			
Herstellerbefreiung (Abs. 2 Z. 2)			
Behördliche Eingriffe (Abs. 2 Z. 3)			

¹¹ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 29 Rz 3.

¹² Diese werden auf den nachfolgenden Seiten erläutert., S. dazu Kapitel 2.1.1.2 und 2.1.2

Zusammenlegungs- u. Flurbereinigungsverfahren (Abs. 2 Z. 4)			
Wertminderungen (§ 3 Abs. 1 Z. 33 i.V.m. § 30 Abs. 1)			
Regeleinkünfteermittlung (Abs. 3)			
Pauschale Einkünfteermittlung (Abs. 4)			
Verlustausgleich (Abs. 7)			
Ermäßigung (Abs. 8)			

Tabelle 1: Erläuterungen der für die Erarbeitung des Excel-Tools relevanten Gesetzesstellen
Quelle: eigene Darstellung

In Abschnitt 2.1.1 werden private Grundstücksveräußerungen und im Zuge dessen Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte definiert. Des Weiteren werden der Tatbestand einer Veräußerung inklusive der Begriffe Veräußerungs- und Anschaffungszeitpunkt geklärt. Detailliert dargestellt werden alle Befreiungen gem. § 30 EStG unter 2.1.1.1.

Abschnitt 2.1.1.2 beschäftigt sich mit der Thematik der Einkünfteermittlung. Differenziert wird hierbei zwischen Alt- und Neuvermögen und den damit verbundenen unterschiedlichen Einkünfteermittlungen. Die pauschale Einkünfteermittlung, sowie die Regeleinkünfteermittlung werden im Detail beschrieben. Eingegangen wird auch auf die Option zur Regeleinkünfteermittlung. Ergänzt werden diese Ausführungen durch die Erläuterung von Verlustausgleich und Ermäßigungen der Einkommensteuer.

Darlegungen zum besonderen Steuersatz bzw. zur analytischen Besteuerung und der Regelbesteuerungsoption bzw. den Ausnahmen von der analytischen Besteuerung finden sich unter 2.1.2. Die Entrichtung der ImmoESt, die Abgeltungswirkung, die Veranlagungsoption und die besondere Vorauszahlung sind Bestandteile des Abschnitts 2.1.3. Abschnitt 2.1.4 ergänzt die Regelungen des § 30c EStG.

2.1.1 Ausführungen zu § 30 EStG

§ 30 (1) EStG umfasst Grundstücksveräußerungen, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören und die Anwendbarkeit der Befreiungen gem. § 30 (2) EStG nicht gegeben ist. Das

Motiv für die Veräußerung spielt keine Rolle und die Art der Entrichtung des Kaufpreises ist ebenso irrelevant.¹³

Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Der Begriff Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte umfasst unbebaute und bebaute Grundstücke, Superädifikate und grundstücksgleiche Rechte. Als Superädifikate werden Gebäude auf fremden Grund bezeichnet. Selbstständige Wirtschaftsgüter sind vom Grundstücksbegriff nicht erfasst. Die Veräußerung von stehendem Holz, der stehenden Ernte und des Feldinventars unterliegt nicht dem Besteuerungsregime für Grundstücke.¹⁴ Ebenso sind laut Herzog Betriebsanlagen, Baumschulanlagen, Wege und Straßen (z. B. Forststraßen), Platzbefestigungen, Brücken, Zäune sowie Wegrechte am Nachbargrundstück von Grund und Boden getrennt als eigenständige Wirtschaftsgüter zu sehen.¹⁵ Das BMF hält hierzu aber fest, dass unter den Grundstücksbegriff auch Wirtschaftsgüter fallen, die nach der Verkehrsauffassung mit Grund und Boden, Gebäuden oder grundstücksgleichen Rechten in einem derart engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, dass sie die Nutzung des Grundstücks ermöglichen oder verbessern und daher nicht eigenständig übertragen werden können oder regelmäßig im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes mitübertragen werden. Als Beispiel werden Zäune, Parkplätze, Wege, Wegrechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, Schwimmbecken und -teiche und Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und –häuschen genannt. Dasselbe gilt auch, wenn derartige Wirtschaftsgüter steuerlich ein von Grund und Boden getrenntes selbstständiges Wirtschaftsgut darstellen und einer gesonderten Absetzung für Abnutzung zugänglich sind. Beispiele hierfür sind Platzbefestigungen zur Beseitigung von Löchern und Unebenheiten oder Platzbefestigungen zur Schaffung von Parkplätzen. Die Grundstücksdefinition ist auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25 % maßgebend und gilt gleichermaßen für den betrieblichen Bereich.¹⁶ Werden von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft Grundstücke gehalten, liegen bei der Veräußerung des Anteils bei den Gesellschaftern anteilig Einkünfte gem. § 30 EStG vor.¹⁷

¹³ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 11.

¹⁴ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 7.

¹⁵ Vgl. HERZOG (2012), S. 565.

¹⁶ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2015, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 05. Juni 2013, Rz 6621, Onlinequelle [29.09.2017].

¹⁷ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 16.

Anteilsrechte an einer Agrargemeinschaft stellen keinen Grund und Boden im Sinne des § 4 (3a) Z. 3 lit. a EStG dar.¹⁸

Gem. § 298 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) werden Rechte den beweglichen Sachen beigezählt, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden oder durch die Landesverfassung zu einer unbeweglichen Sache erklärt sind. Somit kann festgehalten werden, dass grundstücksgleiche Rechte mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sein müssen. Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbstständige Rechte in Frage, die gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Als Beispiele können das Baurecht an fremden Grundstücken, das Fischereirecht an fremden Gewässern und Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz genannt werden. Das Baurecht am eigenen Grundstück sowie das Fischereirecht am eigenen Gewässer stellen einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts oder des Fischereirechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbstständigung des Baurechts oder des Fischereirechts. Mit diesem Akt wird sodann ein grundstücksgleiches Recht begründet.¹⁹

Des Weiteren zählen Jagdrechte, Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz und Dienstbarkeiten nicht als grundstücksgleiche Rechte. Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und ist mangels selbstständigen Rechts kein grundstücksgleiches Recht. Persönliche Dienstbarkeiten (z. B. Wohnrechte) sind als bewegliche Rechte einzustufen und Grunddienstbarkeiten (z. B. Wegerecht) sind nicht getrennt vom herrschenden Grundstück übertragbar. Zusätzlich sind nach der Ansicht von Beiser das Wohnungseigentum und das Baurechtswohnungseigentum grundstücksgleiche Rechte. Dagegen verneint er die Anwendbarkeit auf die Abbauberechtigung von mineralischen Rohstoffen, da diese von Bund und Länder geregelt wird und ein klassisches öffentliches Recht darstellt.²⁰

Einkünfte im Zusammenhang mit solchen Rechten, die nicht unter grundstücksgleiche Rechte subsumiert werden können, fallen somit nicht unter § 30 EStG. Aktien an einer Immobilien-AG sowie Anteile an ImmoInvest-Fonds gelten als andere Wirtschaftsgüter und die Anwendbarkeit des § 30 EStG ist aufgrund des Nichtvorhandenseins von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten nicht gegeben.²¹

¹⁸ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2015, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 05. Juni 2013, Rz 577, Onlinequelle [29.09.2017].

¹⁹ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6622, Onlinequelle [01.10.2017].

²⁰ Vgl. BEISER (2012), S. 1243 f.

²¹ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 16.

Veräußerungen, Veräußerungs- und Anschaffungszeitpunkt

Eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG ist jede entgeltliche Übertragung, wie beispielsweise ein Verkauf, ein Tausch, ein sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird. Jeder Veräußerung steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung gegenüber. Ein Tauschvorgang ist als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang zu werten. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind gem. § 6 Z. 14 lit. a EStG jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Unter nahen Angehörigen wird von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft mit Bereicherungsabsicht ausgegangen, wenn die Werte der getauschten Grundstücke sich um mehr als 50 % unterscheiden. Bei unentgeltlichen Vorgängen liegt keine Veräußerung vor. Beispiele hierfür sind die Erbschaft, das Vermächtnis, die Schenkung unter Lebenden oder auf den Todesfall, bei Spiel oder Wette oder der Erwerb durch Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch, wenn nach den Grundsätzen der Erbauseinandersetzung weder eine Veräußerung noch ein Tausch vorliegt. Dasselbe gilt für den Erwerb eines Grundstückes im Wert des Pflichtteils in Folge eines Verzichtes auf den Pflichtteil vor Eintritt des Erbfalls.²²

Die Einräumung eines Wohn- oder Fruchtgenussrechts zugunsten des Übertragenden oder eines Dritten stellt keine Gegenleistung dar. Gleiches gilt für zurückbehaltene Nutzungsrechte wie Gartenbenützungrecht, Holzbenützungrecht oder Fischereirecht. Dennoch ist in diesen Fällen bei Erbringung von Gegenleistungen für die Übertragung des belasteten Eigentums zu beurteilen, ob der Wert der Gegenleistung den halben gemeinen Wert des übertragenen, belasteten Wirtschaftsgutes übersteigt. Bei dieser Gegebenheit ist ein entgeltlicher Vorgang gegeben. Wenn das wirtschaftliche Eigentum lediglich durch Umwandlung von Miteigentum in Wohnungseigentum und umgekehrt oder Realteilung von Grundstücken konkretisiert wird, ist kein Tatbestand für eine Veräußerung gegeben.

Eine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse ist auch bei Ausgleichszahlungen, die betraglich nicht begrenzt sind, als Naturalteilung zu werten und nicht als Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang zu sehen. § 83 Ehegesetz (EheG) listet Sachen, die nicht der Aufteilung unterliegen. Der Übergang gem. Wohnungseigentumsgesetz (WEG) des anteiligen Wohnungseigentums an den überlebenden Partner einer Eigentümerpartnerschaft ist nicht als Veräußerungsgeschäft zu qualifizieren. Die Entschädigung an die Verlassenschaft des verstorbenen Partners stellt keine Gegenleistung dar. Wird hingegen das anteilige

²² S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6623 ff, Onlinequelle [01.10.2017].

Wohnungseigentum an einen Dritten entgeltlich übertragen, wird von einer Veräußerung durch die Verlassenschaft und somit in der Regel durch die Erben gesprochen. Gesetzliche Grundlagen hierfür sind §§ 13-14 des WEG. Die Übernahme von Verbindlichkeiten gem. EStR 6625a stellt eine Gegenleistung dar. Wird ein Vermögensgegenstand im Rahmen einer Zwangsversteigerung übertragen, ist dies lt. EStR 6651 kein behördlicher Eingriff, sondern ein Veräußerungsgeschäft. Die Einräumung eines Baurechts führt beim Grundeigentümer grundsätzlich zu keiner Veräußerung, sondern zu einer Nutzungsüberlassung. Stingl spricht in immolex 04 über Ausnahmefälle. Eine Einlage oder auch eine verdeckte Einlage eines Wirtschaftsgutes in eine Körperschaft wird als Tausch behandelt, sofern nicht das Umgründungssteuergesetz etwas anderes vorsieht. Dagegen zählt eine Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens nicht als Tausch.²³ Wird ein Grundstück verlost, ist ertragsteuerlich ein Veräußerungsgeschäft anzunehmen. Der Veräußerungserlös ist der Gesamterlös aller verkauften Lose.²⁴

Der maßgebliche Zeitpunkt der Veräußerung ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, wie z. B. der Abschluss von Kauf- oder Tauschverträgen, und nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe. Dies gilt auch bei bedingten Rechtsgeschäften, jedoch nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen wurde (EStR Rz 6619). Bei einer auflösenden Bedingung ist der Tatbestand mit dem Vertragsabschluss erfüllt. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Veräußerung, sondern ein neuerlicher Veräußerungsvorgang liegt vor. Ist bei einem abgeschlossenen Vertrag mit aufschiebender Bedingung der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich, z. B. im Falle einer Genehmigung durch die Grundverkehrskommission, wird der Tatbestand ebenfalls bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Wenn der Bedingungseintritt von Beginn an nicht hinreichend wahrscheinlich ist, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor. Tritt die Bedingung trotz hinreichender Wahrscheinlichkeit nicht ein, liegt ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO vor. Die Bedingungen werden in § 696 ABGB definiert. Eine Bedingung ist aufschiebend, wenn das zuge dachte Recht erst nach ihrer Erfüllung wirksam wird und auflösend, wenn das zuge dachte Recht bei ihrem Eintritt verloren geht. Als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO wird auch die gerichtliche Auflösung eines Veräußerungsvertrages mit Wirkung ex tunc nach § 870

²³ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 18.

²⁴ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6628, Onlinequelle [01.10.2017].

ABGB List oder Zwang, § 871 ABGB Irrtum, § 879 ABGB Wandlung und § 934 ABGB Verkürzung über die Hälfte gesehen.²⁵

Bei Optionsgeschäften kommt das Verpflichtungsgeschäft mit Ausübung der Option zu Stande. Eine Option liegt vor, wenn dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt wird, einen Vertrag abzuschließen, und die Rechtswirksamkeit des Vertrages von der Erklärung eines Vertragspartners (z. B. des Käufers) abhängt. Weitere Sonderfragen sind in den EStR Rz 6629 ff geregelt.

Die Relevanz der Klärung von Veräußerungs- und Anschaffungszeitpunkt ist einerseits im Rahmen des Inkrafttretens der neuen Gesetzeslage am 01.04.2012 gegeben. Andererseits dafür, ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt und ob die Fristen im Zusammenhang mit der Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt sind. Die Anschaffungszeitpunkte von Grund und Boden und Gebäude können auseinanderfallen. Durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist eine eindeutige Differenzierung zwischen Grund und Boden und Gebäude erforderlich. Bei Zu- oder Anbauten sowie bei Aufstockungen ist vom ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des Gebäudes auszugehen, sofern nicht aufgrund des Umfangs eine Neuherstellung anzunehmen ist. Die Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen ist keine Anschaffung. In diesem Fall muss auf den vorangehenden entgeltlichen Erwerb eines Dritten abgestellt werden.²⁶

2.1.1.1 Befreiungen von der Immobilienertragsteuer

In § 30 (2) EStG werden die Einkünfte erläutert, die von der Besteuerung ausgenommen sind. Genannt werden die Hauptwohnsitzbefreiung, die Herstellerbefreiung, behördliche Eingriffe und Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren. Zusätzlich zu diesen Befreiungen nennt § 3 (1) Z. 33 EStG Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 (1) aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von der ESt befreit sind.

²⁵ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6623, Onlinequelle [01.10.2017].

²⁶ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 22 f.

Hauptwohnsitzbefreiung

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst zwei Hauptwohnsitztatbestände, die vorrangig zur Herstellerbefreiung sind. Diese Tatbestände unterscheiden sich im Wesentlichen durch die vom Veräußerer zu erfüllenden Fristen und verfolgen den gemeinsamen Zweck, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Die Hauptwohnsitzbefreiung steht der/dem Steuerpflichtigen wertunabhängig zu. Die Steuerbefreiung kommt nur zur Anwendung, wenn der Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim oder dieser Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird.²⁷ Erfolgt die Veräußerung in zeitlicher Nähe anteilig an zwei verschiedene Erwerber, kommt die Hauptwohnsitzbefreiung bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen trotzdem zur Anwendung.²⁸

Lt. § 18 (1) Z. 3 lit. b EStG ist ein Eigenheim definiert als ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Eine Eigentumswohnung muss ebenso mindestens zu zwei Dritteln Wohnzwecken dienen. Die Eigenheime und Eigentumswohnungen müssen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sein. Zur Gesamtnutzfläche zählen nur Räume, die betrieblich genutzt werden können oder bewohnbar ausgestattet sind. Schädlich ist, wenn das Wohnhaus oder die Eigentumswohnung zu mehr als einem Drittel anderweitig genutzt wird. Als Beispiele können die Nutzung für betriebliche Zwecke, als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbstständigen Einkünfte oder die Vermietung für fremde Wohnzwecke genannt werden. Ist die Nutzung für andere Zwecke als für eigene Wohnzwecke hinsichtlich der Zwei-Drittel-Grenze unbeachtlich, steht die Befreiung der/dem Steuerpflichtigen für das gesamte Grundstück zu. Unbeachtlich ist beispielsweise die unentgeltliche Überlassung für Wohnzwecke an nahe Angehörige. Werden Nutzflächen bis zu maximal einem Drittel nicht für eigene Wohnzwecke genutzt, erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf diese zur Einkünfteerzielung genutzten Flächen. Wenn der betrieblich genutzte Teil auf Grund der 80/20-Regel dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, kann hierfür die Befreiung nicht in Anspruch genommen werden. Ist ein Grundstück dem Betriebsvermögen zuzurechnen, ist es unabhängig von der Grundstücksfläche nicht befreit. Für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung ist die vergangene mögliche Geltendmachung von Sonderausgaben nicht erforderlich. Die Befreiung gilt bei Erfüllung der Voraussetzungen auch für Miteigentümer.

²⁷ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 8.

²⁸ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6632 ff, Onlinequelle [01.10.2017].

Gem. § 26 (1) BAO hat jemand seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener zu sehen, an dem die/der Steuerpflichtige den Mittelpunkt ihrer/seiner Lebensinteressen hat. Unter den Mittelpunkt der Lebensinteressen sind persönliche und wirtschaftliche Beziehungen zu subsumieren. Eine Hauptwohnsitz-Meldung nach dem Meldegesetz ist nicht entscheidend, ihr kann aber im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zukommen. Der Ort der Zustellung der Post, die Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber und die Höhe des Strom- und Wasserverbrauchs können im Falle mehrerer Wohnsitze lt. dem Verwaltungsgerichtshof Umstände zur Beurteilung des Hauptwohnsitzes sein.²⁹

Der erste Hauptwohnsitztatbestand umfasst die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer von der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Nicht befreiungsschädlich ist, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen wird. Notwendige Instandhaltungsarbeiten, ohne die das Eigenheim oder die Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Anschaffung als noch nicht fertiggestellt qualifiziert wird, verzögern den Beginn der einjährigen Toleranzfrist. Diese beginnt erst ab der Fertigstellung zu laufen. Unschädlich ist ebenso die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zu einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung. Jedoch muss das Eigenheim oder die Eigentumswohnung zwischen Anschaffung und Veräußerung für mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz genutzt werden. Die Nutzung als Hauptwohnsitz nach der Veräußerung ist für die Erfüllung der Zweijahresfrist unbeachtlich. Bei einer Parifizierung sind die Zeiten vor der Durchführung dieser für die Ermittlung der Dauer der Nutzung der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz heranzuziehen. Vorausgesetzt wird, dass die Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrages zum Erwerb von Wohnungseigentum erfolgte bzw. der nunmehrige Wohnungseigentümer bereits vor der Parifizierung, die das Wohnungseigentum begründet, Miteigentümer des parifizierten Grundstückes war und die Wohnung als Hauptwohnsitz genutzt hat. Dies gilt auch, wenn der nunmehrige Wohnungseigentümer vor der Parifizierung Alleineigentümer des parifizierten Grundstückes war.³⁰

²⁹ S. VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235, Hauptwohnsitzbefreiung, Onlinequelle [02.10.2017].

³⁰ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6640 f, Onlinequelle [01.10.2017].

Zur Veranschaulichung des ersten Hauptwohnsitztatbestandes wird in Anlehnung an Kanduth-Kristen ein Praxisbeispiel mit vier Varianten dargestellt.³¹

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger kauft am 08.06.X1 eine Eigentumswohnung. Nach Fertigstellung der Renovierungsarbeiten zieht er am 10.04.X2 in diese Wohnung ein und begründet dort seinen Hauptwohnsitz.

Variante 1: Die Wohnung wird am 11.06.X3 veräußert. Lösung: Die Steuerbefreiung greift nicht, da der Hauptwohnsitz nicht zwei Jahre bestanden hat.

Variante 2: Die Wohnung wird am 11.06.X4 veräußert und gleichzeitig der Hauptwohnsitz aufgegeben. Lösung: Der Steuerpflichtige hat den Hauptwohnsitz innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr nach der Anschaffung begründet und bis zur Veräußerung mehr als zwei Jahre beibehalten. Die Steuerbefreiung greift.

Variante 3: Die Wohnung wird am 11.06.X4 verkauft, der Hauptwohnsitz wurde am 01.03.X4 aufgegeben. Lösung: Die Steuerfreiheit ist nicht gegeben, da der Hauptwohnsitz nicht zwei Jahre bestanden hat.

Variante 4: Die Wohnung wird am 11.06.X3 verkauft, der Steuerpflichtige behält im Einvernehmen mit dem Erwerber seinen Hauptwohnsitz bis zum 30.04.X4. Lösung: Die Steuerbefreiung greift nicht, da die Toleranzfrist nach der Veräußerung nicht mitgezählt werden darf. Somit wurde die Zweijahresfrist für den Hauptwohnsitz nicht erfüllt.

Der zweite Hauptwohnsitztatbestand umfasst die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung für durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben. Die Eigenschaft als Hauptwohnsitz muss für mindestens fünf Jahre gegeben sein, wobei die Frist ununterbrochen erfüllt sein muss und nicht durch Zusammenrechnen mehrerer Hauptwohnsitzperioden erzielt werden kann. Bei Unterbrechung beginnt die Frist neu zu laufen. Entscheidend ist, dass die Fünfjahresfrist innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung erreicht werden muss. Diese Zehnjahresfrist wird stichtagsbezogen vom Tag der Veräußerung bzw. vom Abschluss des Verkaufsvertrags rückgerechnet. Irrelevant ist, ob die fünf Jahre zu Beginn, in der Mitte oder am Ende der Zehnjahresfrist liegen.³²

³¹ In Anlehnung an KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 30.

³² S. BFG, 19.01.2017, GZ.RV/6100593/2016, Immobilienertragsteuer und Hauptwohnsitzbefreiung, Onlinequelle [04.10.2017].

Wie im Rahmen der Erläuterung des ersten Hauptwohnsitztatbestandes festgehalten wurde, muss das Grundstück im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr der Hauptwohnsitz des Veräußerers sein. Aufgrund dieser Tatsache ist beispielsweise im Zuge einer Scheidung auch jener Ehepartner begünstigt, der noch vor der Veräußerung des im Eigentum beider Ehepartner stehenden Eigenheims aus dem Ehewohnsitz ausgezogen ist. Die Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung in der restlichen Zeit ist unmaßgeblich, da die Hauptwohnsitzbefreiung der Herstellerbefreiung vorgeht. So ist beispielsweise eine Vermietung innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung nicht schädlich, wenn die Fünfjahresfrist für den Hauptwohnsitz erfüllt ist. Entscheidend ist wiederum die Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Wenn z. B. eine/ein Steuerpflichtige/r ihr/sein Eigenheim in zwei Wohneinheiten teilt, eine von den Einheiten veräußert und in der anderen den Hauptwohnsitz behält, ist die Hauptwohnsitzbefreiung nicht anwendbar.³³

Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs oder des Erwerbs von Todes wegen dürfen die Besitzzeiten nicht zusammengerechnet werden. Der Veräußerer muss den Hauptwohnsitz innerhalb der vorgesehenen Frist selbst gehabt haben.³⁴ Nach der Ansicht von Kanduth-Kristen erfüllt der Erbe bzw. Geschenknahmer die Frist des ersten Hauptwohnsitztatbestandes dann, wenn er bereits seit der Anschaffung bzw. Herstellung oder Fertigstellung durch den Rechtsvorgänger durchgehend in dem unentgeltlich erworbenen Gebäude gewohnt hat und die Zweijahresfrist erfüllt. Derselben Meinung sind Steckenbauer und Urtz (ImmoESt, 87), während nach Fuhrmann und Lang (ImmoESt Neu, Rz 125) die Zweijahresfrist ab Erbanfall läuft. Aufgrund des Verweises auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichen Erwerben in § 30 (1) EStG sind laut Kanduth-Kristen auch Hauptwohnsitzzeiten zu berücksichtigen, die vor dem unentgeltlichen Erwerb liegen. Der/Dem unentgeltlichen Erwerber/in steht die Begünstigung somit auch zu, wenn sie/er selbst nicht für die Anschaffung verantwortlich war.³⁵ In den EStR Rz 6639 ist angeführt, dass die Anschaffung im Rahmen des ersten Hauptwohnsitztatbestandes jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb erfordert. Daraus ergibt sich, dass der erste Tatbestand niemals bei einem unentgeltlichen Erwerb zur Anwendung kommen kann.

Im zweiten Tatbestand muss der Hauptwohnsitz nicht seit der Anschaffung, aber innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre durchgehend vorgelegen haben. Das bedeutet, dass im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes auch die Hauptwohnsitzzeiten der/des Steuerpflichtigen vor dem Eigentumserwerb mitgezählt werden können. Dasselbe gilt für den

³³ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 8.

³⁴ Vgl. HERZOG (2012), S. 565.

³⁵ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 33.

Erwerb durch Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse nach § 83 EheG.³⁶

Gem. den EStR Rz 6634 stellen die Hauptwohnsitzbefreiungen eine Gebäudebefreiung dar, wobei auch der Grund und Boden mit einer Grundstücksfläche von bis zu 1.000 m² einbezogen werden kann, soweit er der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Der 1.000 m² übersteigende Grundanteil ist steuerpflichtig. Eine Eigentumswohnung stellt ebenso ein eigenständiges Grundstück dar und die 1.000 m²-Grenze ist daher auf jede Eigentumswohnung gesondert zu beziehen. Diese Ansicht wird auch vom VwGH vertreten, der festhält, dass die Hauptwohnsitzbefreiung dem Grunde nach eine Gebäudebefreiung und die Beschaffenheit und die Art der Nutzung des Gebäudes das wesentliche Tatbestandsmerkmal der Befreiungsbestimmung sei. Die Ausdehnung der Gebäudebefreiung auf Grund und Boden habe vor allem den Sinn, auch den vom Gebäude eingenommenen Grund und Boden in die Steuerbefreiung einzubeziehen. Bei einem bebauten Grundstück bildet das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehört nicht nur jener Boden zum Wirtschaftsgut, auf dem das Gebäude steht, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als bebautes Grundstück angesehen wird. Einem begünstigten Eigenheim ist Grund und Boden in jenem Ausmaß zuzuordnen, das üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist. Die Steuerbefreiung erstreckt sich nur in diesem Ausmaß auf den mitveräußerten Grund und Boden. Welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, wird nach der Verkehrsauffassung beurteilt. Die Rechtslage wird somit verkannt, wenn davon ausgegangen wird, dass der Befreiungsbestimmung des § 30 (2) Z. 1 EStG keine größenmäßige Beschränkung zu entnehmen ist.³⁷

Grundstücksgleiche Rechte, wie z. B. Baurechte, sind von der Hauptwohnsitzbefreiung für das Gebäude nicht umfasst. Soweit maximal zwei KFZ-Abstellplätze mitveräußert werden, sind diese bei der Veräußerung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, nicht jedoch die bloße Veräußerung eines Stellplatzes. Von der Hauptwohnsitzbefreiung werden auch Nebengebäude getragen, die für die Nutzung für selbstständige Wohnzwecke oder betriebliche Zwecke nicht geeignet sind. Dahingegen greift die Befreiung nur für das als Hauptwohnsitz genutzte Gebäude, wenn sich auf einem Grundstück zwei

³⁶ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6642, Onlinequelle [01.10.2017].

³⁷ S. VwGH, 29.03.2017, Ro 2015/15/0025, Veräußerung einer Liegenschaft, Onlinequelle [09.10.2017].

Gebäude befinden, die für Wohnzwecke geeignet sind. Hierbei ist das Verhältnis der Grundflächen der beiden Gebäude zu ermitteln und eine Aufteilung der Gesamtfläche der Grundstücke in diesem Verhältnis vorzunehmen. Bei teilweise betrieblich genutzten Grundstücken ist die 1.000 m²-Grenze nur für die dem Privatvermögen zuzurechnende Grundstücksfläche relevant. Die steuerfreien 1.000 m² sind daher nicht im Verhältnis der privaten und betrieblichen Nutzung aufzuteilen.³⁸

Nach Ansicht des BMF kann der Grund-und-Boden-Anteil seit 01.01.2016 pauschal nach der Grundanteilverordnung (GrundanteilV) ermittelt werden. 40 % der Anschaffungskosten entfallen auf Grund und Boden und 60 % auf das Gebäude. Diese Aufteilungsregelung betrifft angeschaffte bebaute Grundstücke. Bei einer Gebäudeerrichtung sind die Herstellungskosten des Gebäudes maßgebend, sodass sich die Frage einer Aufteilung nicht stellt. Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis durch ein Gutachten nachgewiesen wird oder die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich abweichen.³⁹ Eine erhebliche Abweichung ist lt. § 3 (2) GrundanteilV gegeben, wenn der tatsächliche Grund-und-Boden-Anteil um zumindest 50 % abweicht.

Herstellerbefreiung

Selbst hergestellte Gebäude sind jene, die die/der Eigentümer/in in eigener Arbeitsleistung errichtet hat, oder die auf ihre/seine Anweisungen hin von einem Bauunternehmer errichtet wurden. Die/Der Steuerpflichtige muss hinsichtlich der Errichtung das (finanzielle) Baurisiko getragen haben. Die Befreiung greift nicht, wenn das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre der Erzielung von Einkünften gedient hat. Bei einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung der/dem Steuerpflichtigen nur anteilig zu.⁴⁰ Als Einkünfterzielung kommen die Vermietung und die Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke in Betracht. Keine Einkünfterzielung wird im Rahmen einer Liebhabereitätigkeit angenommen.⁴¹ Befreit ist nur die Veräußerung selbst hergestellter Gebäude, nicht aber der damit verbundene Grund und Boden. Der Veräußerungserlös ist im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude

³⁸ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6634 ff, Onlinequelle [01.10.2017].

³⁹ S. BFG, 12.05.2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, S. 11, Onlinequelle [09.10.2017].

⁴⁰ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 8.

⁴¹ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6647, Onlinequelle [01.10.2017].

aufzuteilen. Wie oben erläutert, kann der Grund-und-Boden-Anteil seit 2016 nach der GrundanteilV 2016 ermittelt werden.

Die Befreiungsbestimmung erfasst grundsätzlich nur die erstmalige Errichtung eines Objekts. Die Baumaßnahme muss nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als Hausbau, angesehen werden. Diese Auffassung wird vom VwGH in seinen Erkenntnissen vom 25.02.2003 (2000/14/0017) und vom 02.06.2004 (99/13/0133) bekräftigt.⁴² Eine erstmalige Errichtung liegt auch vor, wenn ein bestehendes Gebäude vollständig abgerissen wurde und an dessen Stelle ein neues errichtet wird. Dagegen liegt keine erstmalige Errichtung vor, wenn ein bereits bestehendes Gebäude einer grundlegenden Sanierung oder einem Umbau unterzogen wird. Ein Dachbodenausbau (VwGH 25.04.2012, 2008/13/0128), eine Aufstockung des Gebäudes (VwGH 25.02.2003, 99/14/0316) und ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt (VwGH 02.06.2004, 99/13/0133), sind nach den Auffassungen des VwGH nicht unter selbst hergestellte Gebäude zu subsumieren. Wird ein Rohbau angeschafft und in weiterer Folge von der/dem Steuerpflichtigen fertiggestellt, liegt ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen. Dies gilt ebenso für ein Fertigteilhaus, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses übersteigen. Die Herstellerbefreiung steht derjenigen/demjenigen zu, die/der das Gebäude errichtet hat. Bei Veräußerungen seit 01.01.2013 gilt die Befreiung nicht für unentgeltliche Erwerber/innen. Wird ein Gebäude von einem Ehepaar gemeinsam im Miteigentum errichtet, gilt dieses Gebäude als von beiden Ehepartnern selbst hergestelltes Gebäude. Sinngemäß ist diese Rechtsansicht auch auf eingetragene Partnerschaften und Lebensgemeinschaften anzuwenden.⁴³

Behördliche Eingriffe

Die Befreiung gem. § 30 (2) Z. 3 EStG ist seit 01.4.2012 auch für zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grundstück gültig. Lt. EStR Rz 7371 wird unter einem behördlichen Eingriff eine behördliche Einwirkung verstanden, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten beeinträchtigt. Ohne Übertragung des Eigentums wird das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt. Unmittelbar drohend ist ein behördlicher Eingriff dann, wenn dieser vom möglichen Enteignungserwerber für den Fall der Ablehnung des Angebots angedroht wird. Eine sogenannte Freigrenze von 20 % findet ihre Anwendung. Die Befreiung kann

⁴² S. VwGH, 25.04.2012, 2008/13/0128, Herstellerbefreiung, Onlinequelle [09.10.2017].

⁴³ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6646 ff, Onlinequelle [01.10.2017].

für zusätzlich abgelöste, aber nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Flächen im Ausmaß von höchstens 20 % der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche gewährt werden. Ein behördlicher Eingriff liegt auch dann vor, wenn er sich infolge von gesetzlichen Vorschriften aus einem über Antrag der/des Steuerpflichtigen eingeleiteten Verfahren ergibt.⁴⁴ Die Veräußerung eines Grundstückes zum Zwecke der Finanzierung von Maßnahmen, durch die die Enteignung eines anderen Wirtschaftsgutes hintangehalten werden soll, wird nicht von der Befreiung erfasst. Die Bestimmung will lediglich eine rechtsgeschäftliche Vorwegnahme des Rechtszustandes, der durch den behördlichen Eingriff bewirkt werden würde, aus der Erfassung als Spekulationsgeschäft ausnehmen.⁴⁵

Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren

Nach Ansicht von Beiser ist das Ziel dieser Befreiungen, dass die Maßnahmen, die dem öffentlichen Interesse bzw. dem Wohl der Allgemeinheit dienen, nicht durch Steuerbelastungen erschwert werden.⁴⁶ Herzog sieht diesen Tatbestand kritisch und bezweifelt, dass diese Befreiung sachgerecht ist.⁴⁷ Der Tauschvorgang selbst bleibt ohne steuerliche Folgen. Die stillen Reserven des eingetauschten Grundstücks bleiben steuerhängig, da das erworbene Grundstück hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanten Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstücks tritt.⁴⁸ Ein Tauschvorgang im Sinne des EStG liegt nur vor, wenn Grundstücke getauscht werden und eine allfällige Ausgleichszahlung maximal 50 % des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstücks ausmacht. Gegen Geldzahlungen übertragene Kleinflächen stellen keine Tauschvorgänge gem. § 30 (2) Z. 4 EStG dar. Mögliche Überschüsse aus der Veräußerung sind daher steuerpflichtig.⁴⁹

Ein Flurbereinigungsverfahren kann nur vorliegen, wenn es behördlich abgeschlossen ist. Die Antragstellung auf Einleitung reicht für die Inanspruchnahme der Befreiung nicht aus.⁵⁰ Gem. § 4 (3a) Z. 1 EStG ist die Befreiungsbestimmung für Zusammenlegungen, Flurbereinigungen und Baulandumlegungen lt. § 30 (2) Z. 4 EStG auch auf Grundstücke im Sinne des § 30 (1) EStG, die einem Betriebsvermögen zugehören, anzuwenden.

⁴⁴ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6651, Onlinequelle [01.10.2017].

⁴⁵ S. VwGH 25.02.2003, 99/14/0316, Behördlicher Eingriff, Onlinequelle [09.10.2017].

⁴⁶ Vgl. BEISER (2012), S. 832.

⁴⁷ Vgl. HERZOG (2012), S. 571.

⁴⁸ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 42.

⁴⁹ S. BMF 03.10.2013, BMF-010203/0492-VI/6/2013, Salzburger Steuerdialog 2013, Onlinequelle [12.10.2017].

⁵⁰ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6652, Onlinequelle [01.10.2017].

Abgeltungen für Wertminderungen

Gem. § 3 (1) Z. 33 EStG sind Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 (1) aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der ESt befreit. Durch diese Regelung wird gewährleistet, dass die Befreiung in allen Fällen zur Anwendung kommt, unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Abgeltung zuzurechnen wäre. Als Beispiel für die erwähnte Wertminderung kann die Überspannung durch eine Starkstromleitung genannt werden.⁵¹ Herzog nennt des Weiteren die Errichtung einer Pipeline oder eines Abwasserkanals. Die EStR Rz 6653 ergänzen die Errichtung eines Abwasserkanals oder die Entschädigung für den Abriss eines Gebäudes in einem nachträglich ausgeweiteten Überschwemmungsgebiet. Mangels einer ausdrücklichen Bestimmung werden die Anschaffungskosten durch derartige Entschädigungen nicht gekürzt. Davon zu unterscheiden sind allerdings Beträge, die für eine Servitutseinräumung empfangen werden. In diesem Fall liegen steuerpflichtige Einkünfte vor. Wenn eine Abgeltung für Wertminderung im öffentlichen Interesse empfangen wurde und diese Wertminderung nicht eingetreten ist und keine Rückzahlung geleistet werden muss, stellt sich nachträglich heraus, dass kein Befreiungstatbestand vorliegt. Die Konsequenz ist ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO. Gem. § 4 (3a) Z. 1 EStG ist die Befreiungsbestimmung für Abgeltungen von Wertminderungen lt. § 3 (1) Z. 33 EStG auch auf Grundstücke im Sinne des § 30 (1) EStG, die einem Betriebsvermögen zugehören, anzuwenden.

Abbildung 1 zeigt die als Prüfschritte zusammengefassten Ergebnisse des vorhergehenden Abschnitts. In dieser ist die Vorgehensweise zur Prüfung der Befreiungen ersichtlich. Wie oben erläutert, muss als erster Schritt zwischen natürlicher Person mit Privatvermögen bzw. Betriebsvermögen und juristischer Person differenziert werden. Abhängig von dieser Differenzierung sind für natürliche Personen mit Privatvermögen alle erläuterten Befreiungen denkbar, während auf natürliche Personen mit Betriebsvermögen und juristische Personen nur die Befreiungen für den behördlichen Eingriff, das Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren und die Abgeltung für Wertminderungen Anwendung finden können. Nach der Prüfung mit Hilfe des Entscheidungsbaumes ist ersichtlich, ob eine Befreiung angewendet werden kann oder Einkünfte bzw. in weiterer Folge die ImmoESt berechnet werden müssen.

⁵¹ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 8.

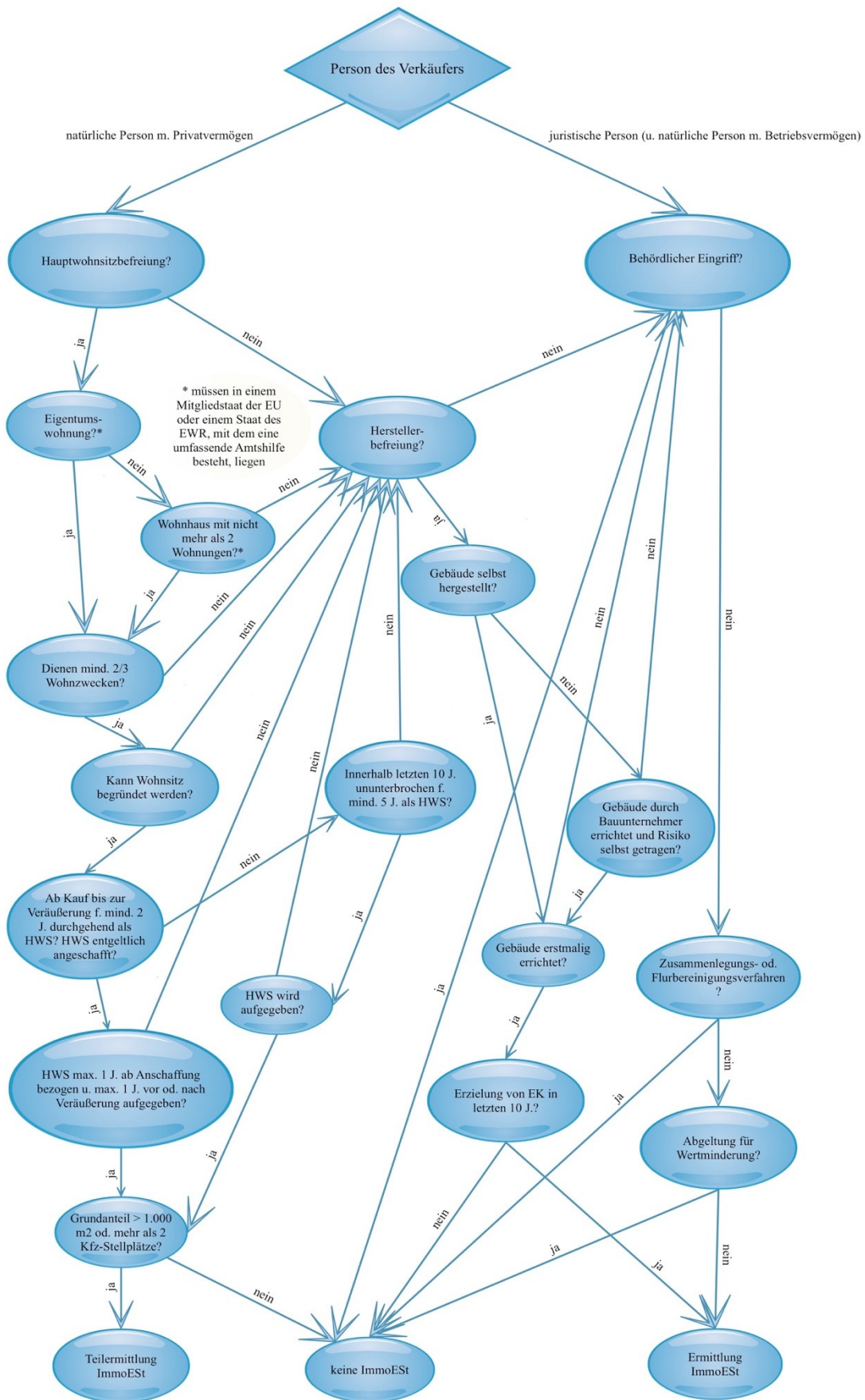


Abbildung 1: Prüfschema Befreiungen ImmoEST
Quelle: eigene Darstellung

2.1.1.2 Ermittlung der Einkünfte

Die Einkünfte sind für jede Grundstücksveräußerung gesondert zu ermitteln und bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Für die Erfassung der Einkünfte gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Nachträgliche Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten, die nach Erzielung der Einnahmen aus der Grundstücksveräußerung anfallen, sind im Zeitpunkt der tatsächlichen Verausgabung zu berücksichtigen.⁵² Bei Raten- oder Rentenzahlungen kommt es zu einem sukzessiven Zufluss. Steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG entstehen in diesem Fall erst dann, wenn die Anschaffungskosten überschritten sind. In der Regel wird die Entstehung der Einkünfte über einem mehrjährigen Zeitpunkt erstreckt. Ein Verlust wird erst dann realisiert, wenn die letzte Raten- oder Rentenzahlung zugeflossen ist.⁵³

Für die Ermittlung der Einkünfte ist zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden. Unter Altvermögen werden alle Grundstücke subsumiert, die vor dem 01.04.2012 angeschafft wurden und am 31.03.2012 ohne Berücksichtigung einer Steuerbefreiung nicht steuerverfangen waren. Ein Grundstück ist nicht mehr steuerverfangen, wenn die zehnjährige Spekulationsfrist am 31.03.2012 bereits abgelaufen war. Das bedeutet, dass die Anschaffung des Grundstücks vor dem 31.03.2002 erfolgen musste. Diese Regelung betrifft Grundstücke des Privatvermögens und im betrieblichen Bereich findet sie Anwendung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG. Gem. § 124b Z. 212 und Z. 212a EStG ist Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zum 31.03.2012 steuerhängig und stellt kein Altvermögen dar. Als Neuvermögen werden alle Grundstücke erfasst, die am 31.03.2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31.03.2012 angeschafft wurden. Ein Grundstück ist dann steuerverfangen, wenn die zehnjährige Spekulationsfrist am 31.03.2012 noch nicht abgelaufen war. Das betrifft alle Grundstücke, die nach dem 31.03.2002 angeschafft wurden. Für Altvermögen sieht § 30 (4) EStG eine pauschale Einkünfteermittlung vor, während die Ermittlung der Einkünfte für Neuvermögen nach § 30 (3) EStG vorzunehmen ist. Auf Antrag kann die/der Steuerpflichtige für Altvermögen ebenso die Regeleinkünfteermittlung heranziehen.

⁵² Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 46.

⁵³ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6657, Onlinequelle [01.10.2017].

Regeleinkünfteermittlung nach § 30 (3) EStG

Nach Ansicht des VwGH gehören zum Veräußerungserlös alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen.⁵⁴ Dazu werden auch von Dritten gewährte Vorteile gezählt. Eine allfällige USt ist kein Teil des Veräußerungserlöses. Bei Tauschvorgängen ist im Sinne des § 6 Z. 14 lit. a EStG als Veräußerungserlös der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.⁵⁵ Bei einer Schuldübernahme ist der Zufluss mit der Wirksamkeit der Schuldübernahme gegeben. Im Rahmen einer befreienden Schuldübernahme als Teil des Veräußerungspreises liegt der Zufluss im Zeitpunkt der Zustimmung durch den Gläubiger vor. Die Übernahme der ImmoESt bzw. der besonderen Vorauszahlungen durch den Erwerber stellt eine weitere Gegenleistung und somit einen Teil des Veräußerungserlöses dar. Die Einräumung eines Nutzungsrechtes fällt gem. EStR Rz 6624 nicht unter Gegenleistungen. Bei Zwangsversteigerungen und Insolvenzen erfolgt der Zufluss erst mit der Rechtskraft des Verurteilungsbeschlusses. Die entfallende ImmoESt stellt eine Masseforderung dar, die bei Masseunzulänglichkeit als übrige Masseforderung zu qualifizieren ist.⁵⁶

Bei Entrichtung des Kaufpreises in Raten stellen die enthaltenen Zinsanteile Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Nur die Tilgungsanteile sind im Rahmen des § 30 EStG zu erfassen. Die gleiche Vorgehensweise gilt für Wertsicherungsbeiträge und Stundungszinsen. Bei Veräußerung gegen Kaufpreisrente im Bereich der Regeleinkünfteermittlung liegen Einkünfte vor, sobald die Rentenzahlungen zuzüglich eines Einmalbetrags die unter Umständen adaptierten Anschaffungskosten zuzüglich sonstiger Abzugsbeträge, wie z. B. die Kosten der Mitteilung, übersteigen. Gem. § 30a (4) EStG kommt der besondere Steuersatz bei Veräußerung gegen nach dem Zuflussprinzip zu erfassenden Renten nicht zur Anwendung. Nähere Erläuterungen folgen im Abschnitt 3.1.2. Allfällige Verluste sind mit anderen Einkünften ausgleichsfähig, da § 30 (7) EStG nicht greift. Dieser Paragraph beinhaltet Regelungen für Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist.

An die Stelle des Veräußerungserlöses treten gem. § 30 (6) lit. a EStG die fiktiven Anschaffungskosten bei nach dem 31.03.2012 erstmalig zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäuden des Altvermögens für Zwecke der Ermittlung der Wertveränderung bis zum Beginn der Einkünfteerzielung. Lt. § 30 (6) lit. b EStG in Verbindung mit § 4 (3a) Z. 3 lit. c wird anstelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart

⁵⁴ S. VwGH 28.11.2000, 97/14/0032, Veräußerungserlös, Onlinequelle [12.10.2017].

⁵⁵ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 49.

⁵⁶ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6655 ff, Onlinequelle [01.10.2017].

herangezogen, wenn auf- oder abgewertete Grundstücke aus dem Betriebsvermögen entnommen und veräußert werden. Gem. § 30 (6) lit. c EStG zählt bei Veräußerung eines aus dem Betriebsvermögen entnommenen Grundstücks, das mit dem Teilwert eingelegt worden ist, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös ist der Teilwert im Einlagezeitpunkt zu sehen.

Zu den Anschaffungskosten zählen der aufgewendete Kaufpreis und alle Nebenkosten sowie nachträgliche Erhöhungen und Verminderungen. Nebenkosten sind beispielsweise Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben, Aufschließungskosten und Ähnliches. Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital und Geldbeschaffungskosten zählen nicht zu den Anschaffungskosten⁵⁷, ebenso wenig die abzugsfähige Vorsteuer.⁵⁸ Eine in einem späteren Jahr erfolgte gänzliche Rückzahlung des Kaufpreises hat zur Folge, dass die Anschaffungskosten auf null reduziert werden.⁵⁹ Die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts stellt keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung dar und ist daher für die Ermittlung der Anschaffungskosten unbeachtlich.⁶⁰ Zahlungen für die Ablöse des Wohnungsrechtes sind als nachträgliche Anschaffungskosten anzuerkennen.⁶¹

Herstellungskosten von Straßen und Wegen stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden und sind somit Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten desselben. Anschlusskosten an Versorgungsnetze sind Teile der Herstellungskosten des Gebäudes. Bei unbebauten Grundstücken sind diese Kosten den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen. Bei unentgeltlichen Erwerben sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend. Zusätzlich sind nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die vom unentgeltlichen Rechtsnachfolger getragen werden, zu berücksichtigen.⁶² Wie im Abschnitt 3.1.1.1 erläutert, kann der Grund-und-Boden-Anteil nach Ansicht des BMF seit 01.01.2016 pauschal nach der Grundanteilverordnung ermittelt werden.

Planungskosten für Aufstockung und Umbau eines bestehenden Gebäudes zählen zu den Herstellungskosten oder allenfalls zu den Instandsetzungskosten. Dies gilt gem. der VwGH-Entscheidung 99/14/0316 vom 25.02.2003 auch dann, wenn die tatsächliche Ausführung der

⁵⁷ S. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125, Anschaffungskosten, Onlinequelle [16.10.2017].

⁵⁸ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 53.

⁵⁹ S. UFS 17.05.2005, RV/0433-W/03, Rückzahlung des Kaufpreises, Onlinequelle [16.10.2017].

⁶⁰ S. VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158, Einräumung eines Wohnrechts, Onlinequelle [16.10.2017].

⁶¹ S. UFS 17.10.2003, RV/1960-W/02, Ablösezahlungen für das Wohnungsrecht, Onlinequelle [16.10.2017].

⁶² S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6660, Onlinequelle [01.10.2017].

Baumaßnahme unterblieben ist. Wird nicht das gesamte von der geplanten Baumaßnahme betroffene Gebäude veräußert, ist lediglich der entsprechende Anteil der Planungskosten abzugsfähig.

Bei sukzessiver Veräußerung eines Grundstückes hat die Ermittlung der Einkünfte für jeden Veräußerungsvorgang gesondert und die Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsanteile zu erfolgen.⁶³ Für die Aufteilung der Anschaffungskosten sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Kaufs relevant.⁶⁴ Ein Ansatz aliquoter Anschaffungskosten, die vom Flächen- bzw. Parifizierungsschlüssel abweichen, kann nur bei objektiv nachvollziehbarer Mischpreisbildung verfolgt werden. Diese Objektivität kann nach Ansicht von Lenneis durch ein Gutachten erreicht werden.⁶⁵

An die Stelle der Anschaffungskosten treten lt. § 30 (6) lit. a EStG die fiktiven Anschaffungskosten für zum 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangene Grundstücke für Zwecke der Ermittlung der Wertveränderung ab Beginn der Einkünfteerzielung. Gem. § 6 Z. 4 EStG tritt bei vorangehender Entnahme aus dem Betriebsvermögen der Entnahmewert an die Stelle der Anschaffungskosten. Herstellungskosten sind Aufwendungen, die im Zuge der Herstellung von Grundstücken und Gebäuden, deren Erweiterung oder im Rahmen einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung entstehen. Sie sind zusammen mit den Anschaffungskosten erforderlich, um das Wirtschaftsgut in den Zustand zu versetzen, den es bei der Veräußerung hat. Kosten für die eigene Arbeit und der Wert unentgeltlicher Leistungen sind nicht Teil der Herstellungskosten. Dahingegen können Lohnkosten für mitbeschäftigte Familienmitglieder berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich und nachweislich verausgabt wurden und fremdüblich sind. Der Herstellungsbegriff für Privatvermögen findet Deckung mit jenem des Betriebsvermögens. Dadurch können angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Finanzierungskosten, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen, angesetzt werden. Herstellungsaufwendungen mindern die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, wenn sie vom Verkäufer getragen werden. Gleiches gilt, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden. Herstellungsaufwendungen können die Einkünfte gem. § 30 EStG allerdings nur insoweit vermindern, als sie noch nicht bei der Ermittlung von anderen Einkünften berücksichtigt wurden. Der Ansatz von Herstellungsaufwendungen im Rahmen von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen ist unschädlich. Als Beispiele für die

⁶³ S. VwGH 31.05.2000, 97/13/0223, Aufteilung der Anschaffungskosten, Onlinequelle [16.10.2017].

⁶⁴ S. UFS 03.08.2006, RV/0030-G/03, Aufteilung der Anschaffungskosten, Onlinequelle [16.10.2017].

⁶⁵ Vgl. LENNEIS (2000), S. 561.

Entstehung von Herstellungskosten im Zusammenhang mit Grund und Boden sind Grabungsarbeiten, Rodungen, Planierungen, Begradigungen, Bodensicherungen bzw. –befestigungen, Terrassierungen und Bodenverbesserungen zu nennen, wenn dadurch die Wesensart des Grund und Bodens wesentlich verändert wird.⁶⁶

Unter Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen zu verstehen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Sie dürfen wiederum nur dann angesetzt werden, wenn sie nicht schon bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren und mindern die Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer vor oder nach der Anschaffung getragen wurden. Die vorherige Ausführung hinsichtlich Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen gilt sinngemäß für Instandsetzungsaufwendungen. Instandhaltungsaufwendungen und Kosten für Einrichtungsgegenstände können nicht als Minderung der Einkünfte berücksichtigt werden.⁶⁷

Steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln kürzen die Anschaffungskosten und erhöhen somit die Einkünfte, soweit sie bis zum Zeitpunkt der Veräußerung zugeflossen sind. Dasselbe gilt für Subventionen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwendungen, die die/der Steuerpflichtige außerhalb der Einkünfteerzielung erhalten hat.

Gem. § 20 (2) EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem. § 30a (1) angewendet wird, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Bei der Ausübung der Regelbesteuerungsoption wird der Abzug solcher Aufwendungen und Ausgaben nicht ausgeschlossen und Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sind abzugsfähig, sofern der besondere Steuersatz keine Anwendung findet. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes besteht für die Verkäuferprovision an den Makler, die Kosten für Inserate, vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten, die Kosten von Bewertungsgutachten, die Kosten eines Energieausweises und für Fremdkapitalzinsen keine Abzugsfähigkeit. In § 30 (3) EStG ist die Abzugsfähigkeit der für die Mitteilung und Selbstberechnung gem. § 30c anfallenden Kosten und der anlässlich der Veräußerung entstehenden Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem. § 6 Z. 12 geregelt. Zu den Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung gehören die durch

⁶⁶ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6662 ff, Onlinequelle [01.10.2017].

⁶⁷ S. UFS 30.06.2008, RV/1057-W/08, Instandhaltungsaufwendungen und Kosten für Einrichtungsgegenstände, Onlinequelle [16.10.2017].

einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Honorare inklusive der Fremdhonorare. Als Fremdhonorar sind z. B. die Kosten für eine/n Steuerberater/in zu sehen, die/der die Selbstberechnung durchführt.⁶⁸ Werbungskosten sind nach dem Abflussprinzip zu erfassen.

Anschaffungsnebenkosten, wie z. B. die Grunderwerbsteuer (GrESt), Eintragungsgebühren, Maklerprovisionen, Vertragserrichtungskosten oder Aufschließungskosten, die der Verkäufer oder dessen unentgeltlicher Rechtsvorgänger anlässlich des Erwerbs entrichtet hat, erhöhen die Anschaffungskosten und sind bei der Ermittlung der Einkünfte abzugsfähig. Die steuerliche Verwertbarkeit von beispielsweise Makler- oder Vertragserrichtungskosten ist daher gegeben, wenn diese vom Erwerber und nicht vom Veräußerer gegen entsprechende Kaufpreisminderung getragen werden.⁶⁹

Pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 (4) EStG

Für Grundstücke, die am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen waren, betragen die Anschaffungskosten 40 % bzw. 86 % des Veräußerungserlöses. Weitere Abzüge sind nach dem Gesetzwortlaut nicht vorgesehen. Daher ergeben sich jedenfalls positive Einkünfte. Die Regelung soll Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Anschaffungskosten vorbeugen und die rückwirkende Einbeziehung der im Altvermögen enthaltenen stillen Reserven in die neue Grundstücksbesteuerung abmildern.⁷⁰

Ein Umwidmungsfall liegt bei Umwidmungen nach dem 31.12.1987 durch die/den Steuerpflichtige/n oder ihre/n bzw. seine/n unentgeltliche/n Rechtsvorgänger/in vor, wenn dadurch erstmals die Bebauung ermöglicht wird und die Widmung auf Bebauung lautet oder umfangmäßig einer Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang im Rahmen des § 30 (4) Z. 1 EStG ist jedenfalls gegeben, wenn der Veräußerer wirtschaftlich von der umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitiert. Eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO. Daher wird der Veräußerungserlös im ersten Schritt gem. § 30 (4) Z. 2 EStG berechnet und erst im Zeitpunkt der Umwidmung ist die ImmoESt gem. § 30 (4) Z. 1 EStG zu korrigieren und im Rahmen der Veranlagung nachzuentrichten.⁷¹ Die durch den Parteienvertreter selbst berechnete und entrichtete ImmoESt entfaltet keine Abgeltungswirkung.

⁶⁸ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6666, Onlinequelle [01.10.2017].

⁶⁹ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 66.

⁷⁰ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 71 ff.

⁷¹ S. BMF 03.10.2013, BMF-010203/0492-VI/6/2013, Salzburger Steuerdialog 2013, Onlinequelle [12.10.2017].

Die/Der Steuerpflichtige kann lt. § 30 (5) EStG auf Antrag zur Regeleinkünfteermittlung optieren. Im Falle der Optierung unterbleibt die Hinzurechnung der Hälfte der in Teilbeträgen gem. § 28 (3) EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen der letzten 15 Jahre. Aufgrund dessen, dass Grund und Boden und Gebäude zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, kann die Regeleinkünfteermittlung auch nur auf eines der beiden Wirtschaftsgüter angewendet werden. Das Wahlrecht kann im Rahmen der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt oder im Rahmen der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr ausgeübt werden. Die Option ist sinnvoll, wenn die Anschaffungskosten (samt Herstellungs- und Instandsetzungskosten bei bebauten Grundstücken) höher als 86 % bzw. 40 % sind. Allfällige Verluste können nur durch die Regeleinkünfteermittlung errechnet werden.⁷²

Verlustausgleich und Ermäßigung der Einkommensteuer

Nachträgliche Erlösminderungen oder im Kalenderjahr nach der Veräußerung abfließende, abzugsfähige Werbungskosten und nachträgliche Anschaffungskosten müssen gem. EStR Rz 6660a bis zu dem Betrag des bereits versteuerten Überschusses zu 60 % mit sämtlichen anderen Einkünften ausgleichsfähig sein. Erfolgte ein Ausgleich des Überschusses mit Verlusten aus anderen Grundstücksveräußerungen, sind nachträgliche Erlösminderungen gem. EStR Rz 6677 ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechenbar. Bei der pauschalen Einkünfteermittlung sind Erlösminderungen lediglich im prozentuellen Ausmaß (14 % oder 60 %) anzusetzen und bis zum Betrag des bereits versteuerten Überschusses zu 60 % mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Erhöht sich durch nachträgliche Erlösminderungen ein Verlust, ist ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen desselben Kalenderjahres möglich oder der auf 60 % gekürzte Betrag entweder auf 15 Jahre verteilt oder auf Antrag zur Gänze ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichsfähig.⁷³

Die Vornahme des Verlustausgleichs innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bei Selbstberechnung der ImmoESt ist möglich, wenn der/die Steuerpflichtige die Veranlagungsoption wählt bzw. zur Regelbesteuerung optiert. Nach der Ansicht von Kanduth-Kristen ist auch der 60%ige Ausgleich eines Gesamtverlustes aus Grundstücksveräußerungen mit einem Überschuss aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Veranlagungsoption möglich. Die Veranlagungsoption muss in diesem Fall zur Ermittlung des Gesamtverlustes sämtliche Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen eines

⁷² S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6675, Onlinequelle [01.10.2017].

⁷³ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30 Rz 87 ff.

Kalenderjahres umfassen. Findet der besondere Steuersatz gem. § 30a (1) EStG keine Anwendung, unterliegt ein allfälliger Verlust aus der Veräußerung keiner Ausgleichsbeschränkung. Bei Einkünften, die lt. § 30 (2) EStG von der Besteuerung ausgenommen sind, kommt ein Verlustausgleich nicht in Betracht.

Die Tatbestandsvoraussetzung für eine Ermäßigung der ESt ist ein unentgeltlicher Erwerb durch die/den veräußernde/n Steuerpflichtige/n, infolge dessen Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer innerhalb von drei Jahren vor der Veräußerung entrichtet wurde. Für die Berücksichtigung der Ermäßigung bedarf es außerdem eines Antrages der/des Steuerpflichtigen. Dieser kann nur im Rahmen einer Veranlagung gestellt werden. Eine Doppelbelastung kann nur vorliegen, wenn die Bemessungsgrundlage für diese Steuern die ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. im Fall der pauschalen Einkünfteermittlung die fiktiven Anschaffungskosten überstiegen hat. Die auf die Anschaffungskosten entfallende Steuer führt mangels Doppelbelastung zu keiner Ermäßigung. Bei Grundstücken und Gebäuden, bei denen eine der angeführten Steuern nach dem dreifachen Einheitswert bemessen wird, ist keine Anrechnung vorzunehmen, es sei denn, der dreifache Einheitswert liegt über den ursprünglichen Anschaffungskosten.⁷⁴

2.1.2 Ausführungen zu § 30a EStG

Dadurch, dass die dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bei der Berechnung der ESt weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind, führen sie für die übrigen Einkünfte der/des Steuerpflichtigen zu keiner Progressionswirkung. Was jedoch beispielsweise die Frage betrifft, ob die in § 33 (4) Z. 1 EStG normierte Einkunftsgrenze überschritten ist, sind die sonderbesteuerten Einkünfte dennoch anzusetzen.⁷⁵

Wenn die/der Steuerpflichtige anstatt des besonderen Steuersatzes die Regelbesteuerungsoption beantragt, muss diese auf sämtliche betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, angewendet werden. Für negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind § 6 Z. 2 lit. d und § 30 (7) EStG zu beachten. Ein Vorteil dieser

⁷⁴ S. EStR 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, GZ 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F. GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015, Rz 6680, Onlinequelle [01.10.2017].

⁷⁵ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30a Rz 2 ff.

Option besteht darin, dass ein Ausgleich anderer negativer Einkünfte oder eines vorhandenen Verlustvortrages mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen möglich wird. Dieses Interesse besteht insbesondere dann, wenn die anderen negativen Einkünfte andernfalls wegen fehlender Vortragsfähigkeit bei Verlusten aus Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht verwertet werden könnten. Die Regelbesteuerungsoption sollte auch bei einer begünstigten Besteuerung wie etwa im Rahmen einer Betriebsveräußerung nach § 37 (5) oder § 37 (2) Z.1 EStG bevorzugt werden. Die Optierung ist des Weiteren vorteilhaft, wenn ausschließlich Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vorliegen und der auf diese Einkünfte anzuwendende reguläre Durchschnittssteuersatz unter 30 % liegen würde oder persönliche Abzüge wie Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Absetzbeträge bzw. Freibeträge steuerwirksam verwertet werden könnten. Außerdem entfaltet § 20 (2) EStG bei Ausübung der Regelbesteuerung keine Wirkung. Dieser besagt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem. § 30a (1) EStG angewendet wird, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Als Schatteneffekt kann eine mögliche, durch Veranlagung entstehende Progressionswirkung auf die übrigen Einkünfte genannt werden. Ab 2016 beträgt der Durchschnittssteuersatz bei € 56.000,00 30 %. Bei ausschließlichen Einkünften gem. § 30 EStG kommt eine Veranlagungsoption unter der fiktiven Vernachlässigung von persönlichen Abzügen und der steuerlichen Verwertbarkeit von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten im Rahmen der Regelbesteuerungsoption bis zu dieser Einkunftshöhe in Betracht.

§ 30a (3) und (4) EStG nennen bestimmte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, Zuschreibungen oder Entnahmen, die nicht dem besonderen Steuersatz, sondern dem allgemeinen Tarif unterliegen. § 30a (3) Z. 1 erwähnt Grundstücke, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Maßgeblich ist hierfür die Zurechnung zum Umlaufvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung. Wurde das Grundstück ursprünglich aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt, sind für den Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten § 30a (1) und (2) maßgeblich. Falls der Teilwert im Einlagezeitpunkt unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, kommt die Regelung nicht zur Anwendung, da bei Einlage zum niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt der Veräußerung gem. § 4 (3a) Z. 4 EStG negative Einkünfte entstehen.

§ 30a (3) Z. 2 EStG ist anzuwenden, wenn der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Die Formulierung „gewerblich“ ist dabei sowohl auf die Überlassung als auch auf die Veräußerung zu beziehen. Die reine Überlassung von Grundstücken, wie beispielsweise das Beherbergungsgewerbe, wird nicht

von der Ausnahmebestimmung Z. 2 erfasst.⁷⁶ Gem. EStR Rz 6686 ist von einem Schwerpunkt auszugehen, wenn 20 % der betrieblichen Tätigkeit, insbesondere der Umsatz, auf die gewerbliche Überlassung und Veräußerung von Grundstücken entfällt.

Eine Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 01.04.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung ist in § 30a (3) Z. 3 EStG geregelt. Der darüberhinausgehende Veräußerungsgewinn unterliegt dem besonderen Steuersatz mit der Möglichkeit zur Regelbesteuerungsoption. Für Teilwertabschreibungen ist § 6 Z. 2 lit. d maßgeblich.

Für stille Reserven, die vor dem 01.04.2012 aufgedeckt worden sind, ist § 30a (3) Z. 4 EStG entscheidend. Der darüberhinausgehende Veräußerungsgewinn scheidet wiederum aus der betrieblichen Einkünfteermittlung aus und unterliegt § 30a (1) und (2) EStG. Maßgebend ist die Aufdeckung vor dem 01.04.2012, wobei die Übertragung auch nach dem 31.03.2012 stattfinden kann.

Lt. § 30a (4) EStG ist der besondere Steuersatz nicht auf betriebliche oder private Einkünfte anzuwenden, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird, die nach § 4 (3) oder § 19 nach dem Zuflussprinzip zu erfassen ist. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wird der Rentenbarwert bei Veräußerung gegen Kaufpreisrenten als Forderung aktiviert. Dadurch greift das Zuflussprinzip nicht und der besondere Steuersatz kann zur Anwendung kommen. Bei Veräußerung eines Grundstückes des Privatvermögens gegen Kaufpreisrente liegen Einkünfte gem. § 30 EStG vor, da diese § 29 Z. 1 EStG vorgehen. Eine Rentenzahlung liegt gem. EStR Rz 6689 auch dann vor, wenn ein Teil der Rente sofort als Einmalbetrag geleistet wird. Kaufpreisrenten führen beim Veräußerer erst dann zu Einkünften, wenn die Summe der vereinnahmten Renten inklusive allfälliger Einmalbeträge sowie Wertsicherungsbeträge die nach § 30 (3) oder (4) EStG maßgeblichen Anschaffungskosten bzw. den Buchwert übersteigt.

2.1.3 Ausführungen zu § 30b EStG

Für die Bemessungsgrundlage der ImmoESt ist zu differenzieren, ob eine private oder betriebliche Grundstücksveräußerung vorliegt. Bei privaten Grundstücksveräußerungen ist diese gem. § 30 (3)

⁷⁶ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1960 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 29.

oder (4) EStG zu ermitteln, für betriebliche gelten die Regelungen zur Veräußerungsgewinnermittlung unter Beachtung der Bestimmungen in § 4 (3a) EStG. Die Abfuhr der ImmoESt folgt dem Zuflussprinzip. Hierbei ist der Zufluss des Veräußerungserlöses gemeint. Der Zuflusszeitpunkt ist unabhängig von der Gewinnermittlungsart maßgeblich⁷⁷ und wird nach den Regelungen des § 19 EStG bestimmt. Im außerbetrieblichen Bereich fällt die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoESt mit dem Anfall von Einkünften zusammen. Im betrieblichen Bereich können Gewinnrealisierung und Zufluss des Veräußerungserlöses bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich demnach auseinanderfallen. Dadurch besteht die Möglichkeit, dass die Steuerschuld aufgrund der Gewinnrealisierung bereits entstanden ist und dass die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoESt aufgrund des späteren Zuflusses des Veräußerungserlöses demnach noch nicht eingetreten ist.⁷⁸

Mit der Entrichtung der selbst berechneten ImmoESt gilt die ESt für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und es besteht keine Erforderlichkeit einer Veranlagung. Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoESt mit null, beispielsweise bei Annahme einer Hauptwohnsitzbefreiung, berechnet wird. Im Falle einer späteren Umwidmung gem. § 30 (4) Z. 1 EStG entfällt die Abgeltungswirkung. Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung. Eine Vorauszahlung im Sinne des § 30 (4) EStG entfaltet keine Abgeltungswirkung.⁷⁹

Die Veranlagungsoption gem. § 30b (3) EStG ist im Gegensatz zur Regelbesteuerungsoption gem. § 30a (3) EStG nur bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen anwendbar. Die Option zur Veranlagung kann wiederum anders als bei der Regelbesteuerung auf einzelne Grundstücksveräußerungen beschränkt werden. Die Ausübung dieser Option ist sinnvoll, wenn Überschüsse mit Verlusten innerhalb des § 30 EStG in einem Kalenderjahr zusammentreffen.⁸⁰ Nach der Ansicht von Kanduth-Kristen muss im Zuge der Veranlagungsoption die Möglichkeit bestehen, Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen entsprechend § 30 (7) EStG mit einem Gesamtüberschuss aus Vermietung und Verpachtung zu 60 % zu verrechnen. Für Zwecke des

⁷⁷ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 13.

⁷⁸ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30b Rz 3 ff.

⁷⁹ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 1680 DER BEILAGEN XXIV. GP, S. 14.

⁸⁰ Vgl. HERZOG (2012), S. 584.

Verlustausgleiches müssen dementsprechend sämtliche private Grundstücksveräußerungen in die Veranlagungsoption einbezogen werden, da lediglich ein sich insgesamt ergebender Verlust ausgleichsfähig ist.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird und damit auch die Selbstberechnung der ImmoESt nicht zum Tragen kommt. Im Sinne des § 30c EStG ist bei befreiten Einkünften, Übertragungen von stillen Reserven und bei Veräußerungen gegen Renten keine besondere Vorauszahlung zu leisten.

Des Weiteren ist eine obligatorische Vorauszahlung zu entrichten, wenn die GrESt vom Parteienvertreter zwar berechnet wird, der Zufluss des Veräußerungserlöses aber voraussichtlich erst später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt. Dasselbe gilt, wenn das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gem. § 133 Exekutionsordnung (EO) veräußert wird. Mangels eines grunderwerbsteuerrelevanten Übertragungsvorganges ist gem. EStR Rz 6706 bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und der darin enthaltenen Anteile an Betriebsgrundstücken ebenso eine besondere Vorauszahlung vorzunehmen. Die EStR behandeln in der Rz 6738 die Entnahme eines Gebäudes aus dem Betriebsvermögen und besagen, dass hierbei aufgrund eines fehlenden Veräußerungsvorgangs keine Vorauszahlung abzugelten ist.

2.1.4 Ausführungen zu § 30c EStG

Die Regelungen der Mitteilung und Selbstberechnung beziehen sich auf jede einzelne Grundstückstransaktion, eine Zusammenrechnung oder Saldierung bei mehreren Vorgängen ist nicht zulässig. Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte sowie für steuerbefreite Einkünfte. Nach Ansicht von Kanduth-Kristen kommt die in Absatz 1 und Absatz 2 Z. 1 dargelegte Mitteilungsverpflichtung nicht zum Tragen, wenn für die Grundstücksveräußerung weder eine ImmoESt noch eine besondere Vorauszahlung zu entrichten ist. Demnach sind nach dieser Auffassung Grundstücksveräußerungen, die unter § 30a (3) Z. 1 und 2 EStG fallen und gem. § 30b (5) EStG vom System der ImmoESt ausgenommen sind, von der Mitteilungsverpflichtung

nicht betroffen. Gleicher Ansicht sind Urtz (in Immo-ESt, S. 392) und Loser (in HR §§ 30b, 30c Rz 32).⁸¹

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Sofern Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen sind, ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen. Davon ausgenommen sind die Fälle gem. § 3 (1) Z 1 lit. b GrEStG. Diese Verpflichtung trifft die Steuerschuldner lt. § 9 GrEStG sowie die Notare und Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstücks oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand. Die Abgabenerklärung ist mit Ausnahme von Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahren im Sinne des § 3 (1) Z. 4 GrEStG und behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland gem. § 3 (1) Z. 5 GrEStG durch einen Parteienvertreter vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Als Parteienvertreter werden Rechtsanwälte oder Notare definiert. Die erläuterte Mitteilungsverpflichtung und die Erstellung einer Abgabenerklärung entfallen, wenn der Parteienvertreter bei Erwerbsvorgängen eine Selbstberechnung der GrESt gem. § 11 GrEStG vornimmt.

Die Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung gem. § 30c (2) EStG greift nur dann, wenn die GrESt selbst berechnet wird. Andernfalls kommt wiederum die Mitteilungsverpflichtung gem. § 30c (1) EStG zum Tragen. Die/Der Steuerpflichtige muss dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorlegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich bestätigen. Die vorgelegten Unterlagen sind gem. EStR Rz 6711 vom Parteienvertreter zu überprüfen. Baldauf sieht die Prüfung der Unterlagen kritisch und erwähnt zusätzlich, dass Parteienvertreter zu eigenständigen Ermittlungen, vor allem gegenüber Dritten, weder berechtigt noch verpflichtet sind. Sie können der/dem Steuerpflichtigen vertrauen und sich, falls sie den Sachverhalt nicht besser kennen, auf deren Angaben verlassen.⁸² Werden Angaben vom Veräußerer nicht mittels Unterlagen belegt, darf der Parteienvertreter diese gem. EStR Rz 6711 nicht berücksichtigen, sofern die Berücksichtigung dazu führen würde, dass geringere Einkünfte der ImmoESt-Selbstberechnung zu Grunde gelegt werden. Bei Veräußerungen durch eine Personengesellschaft richtet sich die Höhe der ImmoESt nach den Verhältnissen der Gesellschafter.

⁸¹ Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2017), § 30c Rz 1 ff.

⁸² Vgl. BALDAUF (2014), S. 1354.

Die Parteienvertreter haben lt. § 30c (3) EStG die selbstberechnete ImmoEST zu entrichten. Bei nicht fristgerechter Entrichtung hat die Festsetzung eines Säumniszuschlages gegenüber der/dem Parteienvertreter/in zu erfolgen.⁸³ Lt. EStR Rz 6709 sind bei der Abfuhr der ImmoEST die nachfolgenden Differenzierungen vorzunehmen: Bei einer Veräußerung von Grundstücken durch eine Personengesellschaft ist die Summe der auf die jeweiligen Miteigentümer oder Mitunternehmer entfallenden ImmoEST-Beträge als ImmoEST für die Gemeinschaft auf deren Abgabekonto abzuführen. Im Gegensatz dazu wird bei einer Grundstücksveräußerung durch mehrere Miteigentümer bzw. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts die ImmoEST für jeden einzelnen Miteigentümer gesondert auf deren Abgabekonto abgeführt. Werden allgemeine Teile von Liegenschaften gem. § 30b (6) EStG veräußert, ist die pauschal ermittelte ImmoEST für die Wohnungseigentümergeinschaft auf deren Abgabekonto abzuführen.

Die Ausnahmen von der Selbstberechnungsverpflichtung sind in § 30c (4) EStG geregelt. Zu Teilstrich eins ist zu ergänzen, dass falls befreite und nicht befreite Einkünfte aus einer Grundstücksveräußerung gemeinsam anfallen, die Selbstberechnungsverpflichtung auf den nicht befreiten Teil beschränkt wird. Als Beispiel kann eine Veräußerung des Hauptwohnsitzes samt untergeordneter, nicht als Hauptwohnsitz genutzter Wohneinheit genannt werden.

Teilstrich zwei behandelt den Zufluss des Veräußerungserlöses. Soweit dieser voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft zufließt, kann eine Selbstberechnung unterbleiben. Die/Der Steuerpflichtige muss gem. § 30b (4) EStG im Fälligkeitszeitpunkt eine besondere Vorauszahlung in Höhe der ImmoEST entrichten. Der Parteienvertreter hat anhand der ihm vorgelegten Unterlagen, wie z. B. Vereinbarungen im Kaufvertrag, zu beurteilen, wann der Veräußerungserlös voraussichtlich zufließen wird. Nach Ansicht von Kanduth-Kristen liegt ein ertragsteuerlicher Zufluss vor, wenn die Einnahmen erstmals die Ausgaben übersteigen. Befindet sich dieser Zeitpunkt außerhalb der Jahresfrist, ist keine Selbstberechnung vorzunehmen.

Der 3. Teilstrich regelt die Übertragung stiller Reserven gem. § 12 EStG. Werden bei Veräußerung eines Grundstückes die stillen Reserven des Betriebsvermögens gem. § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt, muss keine Selbstberechnung vorgenommen werden. Wird nur ein Teil der realisierten stillen Reserven übertragen und für den Restbetrag keine Übertragungsrücklage gebildet, bleibt die Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoEST aufrecht. Für die/den Steuerpflichtige/n besteht auch keine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung.

⁸³ S. BFG 21.05.2014, RV/2100454/2014, Festsetzung eines Säumniszuschlages, Onlinequelle [13.11.2017].

Gem. § 30c (4) 4. TS EStG kann die Selbstberechnung des Weiteren unterbleiben, wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird. Der besondere Steuersatz kommt bei Veräußerungen gegen Renten, die nach dem Zuflussprinzip zu erfassen sind, nicht zur Anwendung. Infolgedessen sind die Einkünfte zu veranlagern und es besteht keine Verpflichtung zur Leistung einer Vorauszahlung. Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist der besondere Steuersatz bei Veräußerungen gegen Renten anwendbar. Ein Einmalbetrag, der im Zuge einer Kaufpreisrentenvereinbarung zu leisten ist, unterliegt nach dem Gesetzeswortlaut der Selbstberechnungs- und Entrichtungsverpflichtung. Dies kann jedoch nur gelten, als durch den Zufluss des Einmalbetrages bereits betriebliche Einkünfte realisiert werden und der Zufluss binnen Jahresfrist nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Zufluss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. die Buchwerte nach Berücksichtigung der Kosten der Selbstberechnung übersteigt.

Der 4. Teilstrich nennt Veräußerungen der Grundstücke im Rahmen eines Verfahrens nach der EO. Die Selbstberechnung kann hierbei unterbleiben, aber die/der Steuerpflichtige hat im Fälligkeitszeitpunkt eine besondere Vorauszahlung zu entrichten. Bei Veräußerungen von Grundstücken im Zuge eines Insolvenzverfahrens einer natürlichen Person durch einen Insolvenzverwalter stellt die Immo-ESt eine Masseforderung dar. Bei freihändiger Veräußerung und Selbstberechnung der GrESt hat der Parteienvertreter die ImmoESt selbst zu berechnen und zu entrichten. Als Parteienvertreter ist in diesem Zusammenhang in der Regel der Insolvenzverwalter zu sehen. Bei kridamäßiger Verwertung entfällt die Verpflichtung zur Selbstberechnung. Der Insolvenzverwalter hat allerdings im Fälligkeitszeitpunkt eine besondere Vorauszahlung zu leisten. In der Insolvenz einer Personengesellschaft führt eine Grundstücksveräußerung zu keiner Steuerschuld der Personengesellschaft und somit liegt hinsichtlich der ImmoESt keine Masseforderung, sondern eine den Gesellschaftern zuzurechnende Steuerschuld vor.

2.2 Juristische Personen als Verkäufer

Wie oben erläutert, sind die im EStG enthaltenen Regeln für Grundstücksveräußerungen auch im Bereich des KStG anzuwenden, wenn dieses nicht abweicht. Die KStR nennen in der Rz 360 die

Paragrafen 4, 30, 30b und 30c EStG, die auch auf Körperschaften Anwendung finden. Demnach werden im Folgenden die für Körperschaften relevanten Regelungen ergänzt.

Ein Unterschied betrifft die Höhe des besonderen Steuersatzes. Gem. § 30b (1a) EStG kann eine Steuer in Höhe von 25 % entrichtet werden, wenn die/der Steuerpflichtige eine Körperschaft im Sinne des § 1 (1) KStG ist. Dasselbe gilt für die besondere Vorauszahlung im Sinne des § 30b (4) EStG. Körperschaften, die unter § 7 (2) KStG fallen, sind bezüglich der Erhebung der ImmoESt natürlichen Personen gleichgestellt. Die Parteienvertreter haben somit, wenn eine Selbstberechnung gem. § 11 GrEStG durchgeführt wird, auch eine Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt vorzunehmen. Unterbleibt die Selbstberechnung durch den Parteienvertreter und wird nur eine elektronische Übermittlung der Abgabenerklärung gem. § 10 GrEStG vorgenommen, ist von der Körperschaft eine besondere Vorauszahlung zu entrichten. Mit der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt durch einen Parteienvertreter tritt bei den Körperschaften ebenso eine Abgeltungswirkung ein.⁸⁴

Aufgrund dessen soll aus Vereinfachungsgründen für die Parteienvertreter die freiwillige Möglichkeit bestehen, den Steuerabzug in Höhe von 25 % vorzunehmen oder für die Körperschaft die besondere Vorauszahlung auf diese Art und Weise zu entrichten. Wird der Steuerabzug dennoch mit dem besonderen Steuersatz von 30 % berechnet, steht diesen Körperschaften die Möglichkeit zur Veranlagung mit dem Regelkörperschaftsteuersatz in Höhe von 25 % offen.⁸⁵

Eine Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt besteht nicht, wenn die Grundstücksveräußerung nach § 30 (2) EStG oder gem. § 21 (3) Z. 4 in Verbindung mit Absatz 2 KStG befreit ist. Als Beispiele können eine Veräußerung infolge eines behördlichen Eingriffes, eine Veräußerung im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes eines gemeinnützigen Vereins, einer gem. § 6 (2) KStG befreiten Unterstützungskasse oder einer nach § 6 (4) KStG befreiten Privatstiftung genannt werden.

⁸⁴ Vgl. BODIS/WILD (2015), S. 84 f.

⁸⁵ Vgl. REGIERUNGSVORLAGE 684 DER BEILAGEN XXV. GP, S. 21.

3. Erstellung des Excel-Tools zur Prüfung der Anwendbarkeit und Berechnung der Immobilienertragsteuer

Für die Erstellung des Excel-Tools war es notwendig, die Funktionen des Visual Basic Editors in Microsoft Excel zu nutzen und die Anweisungen in der Sprache VBA zu schreiben. Die Prüfung auf Anwendbarkeit der Befreiungen und der unterschiedlichen Einkünfteermittlungen wurde mittels Formularen umgesetzt. Um diese Umsetzung gewährleisten zu können, wurde zu Beginn eine Skizze erstellt, die alle relevanten theoretischen Punkte enthält. In dieser Skizze wurden Fragen und Informationen erarbeitet, die die verfasste Theorie wiedergeben. Des Weiteren wurde in dieser Skizze die Vorgehensweise für die Erstellung des Excel-Tools dokumentiert. In Abschnitt 3.1 wird diese detailliert dargestellt.

Nach der Fertigstellung des Tools wurde dieses hinsichtlich der Validität überprüft. Die Überprüfung erfolgte mit Hilfe der Steuerberater/innen von Feilenreiter & Co. Die Geschäftsführung des Unternehmens, die aus Hr. WP/StB Mag. Ritt und Hr. WP/StB Mag. Binder, MBA besteht, hat die Durchführung der Überprüfung ermöglicht. Im Unternehmen sind zusätzlich zu der erwähnten Geschäftsführung sieben Steuerberater/innen tätig. Von diesen arbeiten drei in der Kanzlei in Gröbming, zwei in Schladming und jeweils einer in Liezen und Bad Aussee. Für die Überprüfung wurden sieben unterschiedliche Fallbeispiele erstellt, die anschließend von den Steuerberatern/innen, die sich zur Berechnung bereit erklärt haben, berechnet wurden. Bei der Erstellung der Beispiele wurde darauf geachtet, dass unterschiedliche Tatbestände und Sonderbestimmungen Anwendung finden. Die Aufgabe bzw. das Ziel jedes Beispiels ist die Beurteilung der ertragsteuerlichen Situation und die Ermittlung der steueroptimalen Lösung. Die Überprüfung wird in Abschnitt 3.2 dokumentiert. Dieser beschäftigt sich zu Beginn mit den Beschreibungen der Fallbeispiele und den skizzierten Lösungen. In den untergeordneten Abschnitten werden zuerst die jeweiligen Angaben der Beispiele und anschließend die Lösungen der Steuerberater/innen eingefügt. Die berechneten Ergebnisse der Steuerberater/innen werden sodann mit den Auswertungen und den Berechnungen des Excel-Tools verglichen. In Abschnitt 3.3 erfolgt abschließend eine kritische Reflexion der Überprüfung. Dokumentiert wird die Vorgehensweise im Rahmen der Überprüfung, des Weiteren werden etwaige Verbesserungsmöglichkeiten festgestellt, die im Zuge dieser Überprüfung ermittelt werden konnten.

3.1 Praktische Umsetzung der Theorie

Als erster Schritt muss geklärt werden, ob eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG vorliegt. Zusammengefasst bestehen die Möglichkeiten des Verkaufes, des Tausches unter Fremden bzw. unter nahen Angehörigen, wenn sich die Werte der getauschten Grundstücke um mehr als 50 % unterscheiden, und sonstiger Rechtsgeschäfte oder Rechtsverhältnisse, mit denen ein Grundstück entgeltlich übertragen wird. Diese Frage wurde im Excel-Tool „frgveraeusserung“ benannt. Nach Beantwortung dieser Frage folgt die Klärung der Frage nach der Person des Verkäufers. Unterschieden wird hierbei zwischen natürlicher und juristischer Person. Die diesbezügliche Bezeichnung im Excel-Tool lautet „frgperson“. Bei der Antwort „juristische Person“ werden zunächst die Befreiungen, die auf juristische Personen anwendbar sind, abgefragt. Die weitere Vorgehensweise bei juristischen Personen wird ab S. 47 dargelegt. Bei Auswahl der Antwortmöglichkeit „natürliche Person“ wird zur Frage „frgvermoegen“ weitergeleitet, die klärt, ob das Grundstück dem Privat- oder Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Wenn die Antwort „Privatvermögen“ lautet, wird die/der Benutzer/in zur Abklärung der Befreiungstatbestände für natürliche Personen mit Privatvermögen weitergeleitet. Falls Betriebsvermögen ausgewählt wird, werden ebenso die Befreiungstatbestände wie behördlicher Eingriff, Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren und Abgeltungen für Wertminderungen abgefragt.

Zuerst wird die Hauptwohnsitzbefreiung dargelegt, da diese der Herstellerbefreiung vorrangig ist. Die erste Frage „frgeigentumswgh“ klärt das Vorliegen einer Eigentumswohnung. Wenn die Antwort „ja“ lautet, wird mit „frgwohnzweck“ abgefragt, ob mindestens zwei Drittel Wohnzwecken dienen. Falls die Frage nach der Eigentumswohnung mit „nein“ beantwortet wird, wird das Vorliegen eines Wohnhauses mit nicht mehr als zwei Wohnungen geprüft. Bei der Auswahl von „ja“ wird die/der Benutzer/in ebenso zur Frage „frgwohnzweck“ weitergeleitet. Liegt weder eine Eigentumswohnung noch ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen vor, erscheint die Meldung, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht anwendbar ist und die/der Benutzer/in zur Prüfung der Herstellerbefreiung weitergeleitet wird. Wird die Frage „frgwohnzweck“ mit „100 %“ beantwortet, folgt die Frage „frgort“. Bei Beantwortung der Frage „frgwohnzweck“ mit „66,6 % - 99,9 %“ muss mit „frgl drittel“ überprüft werden, ob das maximale Drittel, das anderweitig genutzt wird, unbeachtlichen oder beachtlichen Zwecken dient. Als Beispiel für einen unbeachtlichen Zweck kann die unentgeltliche Überlassung für Wohnzwecke an nahe Angehörige genannt werden. Beachtliche Zwecke sind wiederum die betriebliche Nutzung

oder die Vermietung. Unabhängig der Antwortauswahl folgt die Frage „frgort“, die den Ort der Eigentumswohnung bzw. des Wohnhauses erläutert. Bei Auswahl der Antwortmöglichkeit „beachtliche Zwecke“ erfolgt zuvor der Hinweis, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nur für Wohnzwecke und unbeachtliche Zwecke angewendet werden kann. Für den restlichen Anteil müssen Einkünfte berechnet werden. Mit dem Button „weiter“ erfolgt die Prüfung der noch zu klärenden Tatbestände für die maximal zwei Drittel. Wird die Frage „frgwohnzweck“ mit „0 % - 66,6 %“ beantwortet, erfolgt der Hinweis, dass die Hauptwohnsitzbefreiungen nicht angewendet werden können und die Herstellerbefreiung im Folgenden geprüft wird.

Der Ort der Eigentumswohnung oder des Wohnhauses muss gem. § 18 (1) Z. 3 lit. b EStG in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, liegen. Bei Beantwortung der Frage mit „ja“ muss geprüft werden, ob ein Wohnsitz begründet werden kann. Wenn der Ort des Eigenheimes oder des Wohnhauses nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, liegt, erscheint wiederum ein Informationsfenster mit dem Inhalt, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht angewendet werden kann und als nächstes die Prüfung der Herstellerbefreiung durchgeführt wird. Ein Wohnsitz wird begründet, wenn Umstände darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt wird. Die/Der Steuerpflichtige hat dort den Mittelpunkt ihrer/seiner Lebensinteressen. Eine Hauptwohnsitz-Meldung nach dem Meldegesetz ist nicht entscheidend, ihr kann aber im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zukommen. Der Ort der Zustellung der Post, die Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber und die Höhe des Strom- und Wasserverbrauchs können Umstände zur Beurteilung des Hauptwohnsitzes sein. Die entsprechende Frage wird mit „frgwohnsitz“ bezeichnet. Wenn diese Frage bejaht wird, wird das Vorliegen des ersten Hauptwohnsitztatbestandes abgeklärt. Falls diese Frage verneint wird, erscheint wiederum die Information, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht anwendbar ist und die Herstellerbefreiung geprüft wird.

Der erste Tatbestand umfasst die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer von der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Diese Gegebenheit wird mit der Frage „frg2jahre“ geprüft. Falls dieser Tatbestand nicht erfüllt ist, wird die/der Benutzer/in zur Frage „frg5jahre“ weitergeleitet. Ist dieser Tatbestand gegeben, muss in einem nächsten Schritt mit der Frage „frgentgeltlich1“ abgeklärt werden, ob der Hauptwohnsitz entgeltlich angeschafft wurde. Wenn ja, wird die/der Benutzer/in zur Frage „frg1anschaffung“ weitergeleitet. Wenn nein, wird das Vorliegen des zweiten Hauptwohnsitztatbestandes geprüft. Der zweite Tatbestand

umfasst die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung für durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben. Die Überprüfung erfolgt mittels der Frage „frg5jahre“. Ist dieser Tatbestand erfüllt, ist die nächste Frage „frghwsaufgabe“. Falls auch der zweite Tatbestand nicht erfüllt wird, wird die/der Benutzer/in zur Prüfung der Herstellerbefreiung verwiesen. Der zweite Tatbestand verlangt die Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Ist die Aufgabe gegeben bzw. wird die Frage „frghwsaufgabe“ bejaht, erscheint die Frage „frggrundanteilukfz“. Falls der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wurde, wird mit der Prüfung der Herstellerbefreiung fortgesetzt.

Die Frage „frg1anschaffung“ klärt, ob der Hauptwohnsitz höchstens für ein Jahr ab der Anschaffung bezogen wurde. Bei Bejahung der Frage folgt die Frage „frg1veraeusserung“, die die Aufgabe des Hauptwohnsitzes beinhaltet. Für die Anwendung der ersten Hauptwohnsitzbefreiung darf der Hauptwohnsitz höchstens ein Jahr vor oder nach der Veräußerung aufgegeben werden. Wenn diese Fragen jeweils mit nein beantwortet werden, erscheint die Frage „frg5jahre“ und es erfolgt die Prüfung des zweiten Tatbestandes. Die Frage „frggrundanteilukfz“ folgt, wenn die Frage „frg1veraeusserung“ bejaht wurde. Die Mitveräußerung eines Grundanteils, der 1.000 m² nicht übersteigt und die Veräußerung von zwei Kfz-Stellplätzen sind für die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiungen unschädlich. Falls die erläuterte Situation nicht zutrifft, erscheint ein Dialogfenster mit der Meldung, dass die Hauptwohnsitzbefreiung angewendet werden kann. Für den Fall, dass der mitveräußerte Grundanteil 1.000 m² übersteigt und mehr als zwei Kfz-Stellplätze mitveräußert werden, müssen anteilige Einkünfte berechnet werden und es erfolgt eine Weiterleitung zur Ermittlung der Einkünfte.

Nach einer negativen Prüfung der Hauptwohnsitzbefreiung ist der nächste Schritt die Prüfung der Herstellerbefreiung. Zu Beginn steht hier die Frage „frgeigenearbeitenleistung“. Hierbei wird geklärt, ob das Gebäude in eigener Arbeitsleistung errichtet worden ist. Bei Bejahung dieses Tatbestandes, wird mit der Frage „frgerstmaligeerrichtung“ fortgesetzt. Falls die Frage verneint wird, bleibt die Frage „frgbauunternehmen“ offen. Für die Anwendbarkeit der Herstellerbefreiung muss das Gebäude entweder in eigener Arbeitsleistung errichtet oder ein Bauunternehmen damit beauftragt worden sein und das (finanzielle) Baurisiko muss bei der/dem Steuerpflichtigen liegen. Wenn auch diese Frage verneint wird, erscheint die Information, dass die Herstellerbefreiung nicht angewendet werden kann und es folgen weitere Fragen betreffend den behördlichen Eingriff, das Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren und die Abgeltung für Wertminderungen. Wird diese Frage hingegen mit „ja“ beantwortet, wird ebenso zur Frage „frgerstmaligeerrichtung“ weitergeleitet. „frgerstmaligeerrichtung“ klärt, ob das Gebäude erstmalig errichtet worden ist.

Falls dies nicht bestätigt werden kann, erscheint wiederum die Information, dass die Herstellerbefreiung nicht angewendet werden kann und die Frage betreffend behördlichen Eingriff folgt. Wird die erstmalige Errichtung des Gebäudes bestätigt, überprüft die Frage „frg10jeinkuenfteerzielung“, ob das Gebäude unentgeltlich erworben worden ist. Wenn dies der Fall ist, kann die Herstellerbefreiung abermals nicht angewendet werden und die Frage zum behördlichen Eingriff steht bevor. Bei einem entgeltlichen Erwerb folgt die Frage, ob das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Diese Frage wird mit „frg10jeinkuenfteerzielung“ bezeichnet. Sofern das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht der Erzielung von Einkünften gedient hat, steht der/dem Steuerpflichtigen die Herstellerbefreiung für das Gebäude in vollem Ausmaß zu. Für Grund und Boden müssen Einkünfte berechnet werden. Angenommen das Gebäude hat zur Einkünfteerzielung gedient, steht die Herstellerbefreiung nur anteilig zu. In beiden Fällen erfolgt die Weiterleitung zur Einkünfteermittlung.

Wie zu Beginn des Abschnittes erläutert, erscheinen die Fragen bezüglich des behördlichen Eingriffes, des Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens und der Abgeltung für Wertminderungen nur dann, wenn der Verkäufer eine juristische Person ist und wenn bei natürlichen Personen die Hauptwohnsitz- oder Herstellerbefreiung keine Anwendung findet bzw. wenn betriebliches Vermögen verkauft wird. Hierfür wird jeder Tatbestand anhand einer einzelnen Frage abgeklärt. Bei Verneinung des behördlichen Eingriffes „frgbehoerdlichereingriff“ bzw. „frgbehoerdlichereingriff1“ wird die/der Benutzer/in zum Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren, „frgzusammenlegungsuflur“ bzw. „frgzusammenlegungsuflur1“ weitergeleitet und bei Verneinung desselben wird daraufhin die Frage hinsichtlich der Abgeltung für Wertminderungen „frgwertminderung“ bzw. „frgwertminderung1“ gezeigt. Werden alle Fragen mit „nein“ beantwortet, startet die Befragung zur Ermittlung der Einkünfte. Vorausgesetzt die erläuterten Befreiungen werden bejaht, erscheint bei der jeweiligen Frage die Information, dass diese Anwendung finden. Bei einem behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen wird die Frage mit der Benennung „frg20behoerdlichereingriff“ bzw. „frg20behoerdlichereingriff1“ ergänzt und geklärt ob die zusätzlich abgelöste, aber nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Fläche max. 20 % der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche beträgt. Für den Fall, dass mehr als 20 % mitveräußert werden, erscheint die Information, dass die Befreiung anteilig zusteht und für die übersteigenden 20 % Einkünfte ermittelt werden müssen.

Bevor mit einer möglichen Berechnung der Einkünfte gestartet werden kann, müssen im Vorfeld drei Fragen abgeklärt werden, deren Antworten entscheidend dafür sind, ob die pauschale Einkünfteermittlung und die Regeleinkünfteermittlung zur Berechnung herangezogen werden können oder ob ausschließlich die Regeleinkünfteermittlung zulässig ist oder die Anwendung des besonderen Steuersatzes untersagt wird. Die erste Frage wird anhand einer Auflistung mit der Benennung „frgauflistung“ dargestellt. Diese überprüft, ob einer der nachfolgenden Tatbestände zutrifft. § 30a (3) und (4) EStG nennen bestimmte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, Zuschreibungen oder Entnahmen, die nicht dem besonderen Steuersatz, sondern dem allgemeinen Tarif unterliegen. Anwendungsbereiche hierfür sind der Verkauf von Grundstücken des Umlaufvermögens, Verkäufe, bei denen der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt, eine Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 01.04.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung, stille Reserven, die vor dem 01.04.2012 aufgedeckt wurden und betriebliche oder private Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird. Bei Zutreffen eines dieser Sachverhalte erscheint die Information, dass die Anwendung des besonderen Steuersatzes nicht zulässig ist und die Steuerbelastung anhand des allgemeinen Steuertarifs bzw. des allgemeinen Steuersatzes berechnet werden muss. Danach wird die/der Benutzer/in zur Frage „frgprivatgewinnermittlung1“ weitergeleitet.

Trifft kein Punkt der Auflistung „frgauflistung“ zu, wird geklärt, ob Grundstücke des Privatvermögens oder Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen sind. Wird die Frage „frgprivatgewinnermittlung“ bejaht, folgt die Frage „frgaltvermoegenumwidmung“. Identisch dazu folgt „frgaltvermoegenumwidmung“, wenn „frgprivatgewinnermittlung1“ mit „ja“ beantwortet wird. Sind keine Grundstücke des Privatvermögens oder keine Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen, ist die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ausgeschlossen und Makros führen zur Regeleinkünfteermittlung. Abhängig davon, ob der besondere Steuersatz zulässig ist, wird die/der Benutzer/in zu unterschiedlichen Tabellenblättern mit den Regeleinkünfteermittlungen weitergeleitet.

Die Fragen „frgaltvermoegenumwidmung“ und „frgaltvermoegenumwidmung1“ prüfen, ob das Grundstück vor dem 01.04.2012 angeschafft wurde und am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen war oder ob das Grundstück nach dem 31.12.1987 erstmals in Bauland umgewidmet worden ist. Ist dies der Fall, ist die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung erlaubt. Makros führen wiederum zu unterschiedlichen Tabellenblättern, die die pauschalen Einkünfteermittlungen enthalten und die Sinnhaftigkeit der Option zur Regeleinkünfteermittlung

prüfen. Wenn das Grundstück nach dem 31.03.2012 angeschafft wurde bzw. am 31.03.2012 steuerverfassen war, ist ausschließlich die Regeleinkünfteermittlung zulässig. Makros verweisen wiederum zu der jeweiligen Regeleinkünfteermittlung.

Die Wirkungszusammenhänge und die Verlinkungen der erläuterten Einstiegs- und weiterführenden Fragen sowie der Hinweise lassen sich zusammengefasst in nachfolgender Tabelle darstellen. Die Benennung der Fragen und der Hinweise ist identisch mit den Namen der Formulare im Excel-VBA-Projekt.

<i>Fragen zum Veräußerungstatbestand</i>		
frgverauesserung	bei Auswahl einer Möglichkeit weiter zu frgperson	Wenn keine Möglichkeit ausgewählt wurde – kein Vorliegen einer Veräußerung
frgperson	bei Auswahl natürliche Person weiter zu frgvermoegen	bei Auswahl juristische Person weiter zu frgbehoerdlichereingriff
frgvermoegen	bei Auswahl privat weiter zu frgeigentumshg	bei Auswahl betrieblich weiter zu frgbehoerdlichereingriff1
<i>Befreiungstatbestände für natürliche Personen</i>		
Frage	Aktion bei Bejahung der Frage	Aktion bei Verneinung der Frage
frgeigentumshg	weiter zu frgwohnzweck	weiter zu frgwohnhaus
frgwohnhaus	weiter zu frgwohnzweck	hinweishersteller, weiter zu frgeigenearbeitsleistung
frgwohnzweck	bei 100 % weiter zu frgort; bei 66,7 % - 99,9 % weiter zu frgl1drittel	bei 0 % - 66,6 % hinweishersteller, weiter zu frgeigenearbeitsleistung
frgl1drittel	bei unbeachtliche Zwecke weiter zu frgort	bei beachtliche Zwecke erscheint hinweis1drittel, danach weiter zu frgort
frgort	weiter zu frgwohnsitz	hinweishersteller, weiter zu frgeigenearbeitsleistung

frgwohnsitz	weiter zu frg2jahre	hinweishersteller, weiter zu frgeigenearbeitsleistung
frg2jahre	weiter zu frgentgeltlich1	weiter zu frg5jahre
frgentgeltlich1	weiter zu frg1anschaffung	weiter zu frg5jahre
frg5jahre	weiter zu frghwsaufgabe	hinweishersteller, weiter zu frgeigenearbeitsleistung
frg1anschaffung	weiter zu frg1veraeusserung	weiter zu frg5jahre
frghwsaufgabe	weiter zu frggrundanteilukfz	hinweishersteller, weiter zu frgeigenearbeitsleistung
frg1veraeusserung	weiter zu frggrundanteilukfz	weiter zu frg5jahre
frggrundanteilukfz	hinweishauptwohnsitz, weiter zu frgauflistung	hinweis1dritteinkuenfte, weiter zu frgauflistung
frgeigenearbeitsleistung	weiter zu frgerstmaligeerrichtung	weiter zu frgbauunternehmen
frgbauunternehmen	weiter zu frgerstmaligeerrichtung	hinweisbeheingriff, weiter zu frgbehoerdlichereingriff1
frgerstmaligeerrichtung	weiter zu frgentgeltlich2	hinweisbeheingriff, weiter zu frgbehoerdlichereingriff1
frgentgeltlich2	hinweisbeheingriff, weiter zu frgbehoerdlichereingriff1	weiter zu frg10einkuenfteerzielung
frg10einkuenfteerzielung	hinweisanhersteller, weiter zu frgauflistung	hinweisherstellerbefr, weiter zu frgauflistung
frgbehoerdlichereingriff1	weiter zu frg20behoerdlichereingriff1	weiter zu frgzusammenlegungsuflur1
frg20behoerdlichereingriff1	MsgBox1	hinweis20behoerdlich, weiter zu frgauflistung
frgzusammenlegungsuflur1	MsgBox2	weiter zu frgwertminderung1
frgwertminderung1	MsgBox2	MsgBox3, weiter zu frgauflistung

Befreiungstatbestände für juristische Personen		
Frage	Aktion bei Bejahung der Frage	Aktion bei Verneinung der Frage
frgbehoerdlichereingriff	weiter zu frg20behoerdlichereingriff	weiter zu frgzusammenlegungsuflur
frg20behoerdlichereingriff	MsgBox1	hinweis20behoerdlich, weiter zu frgauflistung
frgzusammenlegungsuflur	MsgBox2	weiter zu frgwertminderung
frgwertminderung	MsgBox2	MsgBox3, weiter zu frgauflistung
Ermittlung der Einkünfte		
Frage	Aktion bei Bejahung der Frage	Aktion bei Verneinung der Frage
frgauflistung	hinweisregleinkunft, weiter zu frgprivatgewinnermittlung1	weiter zu frgprivatgewinnermittlung
frgprivatgewinnermittlung1	frgaltvermoegenumwidmung1	hinweispauschaleeke2
frgprivatgewinnermittlung	frgaltvermoegenumwidmung	hinweispauschaleeke
frgaltvermoegenumwidmung1	hinweispauschaleeke3	hinweispauschaleeke2
frgaltvermoegenumwidmung	hinweispauschaleeke1	hinweispauschaleeke

Tabelle 2: Wirkungszusammenhänge und Verlinkungen der Fragen im Visual Basic Editor
Quelle: eigene Darstellung

Im ersten Tabellenblatt der Excel-Arbeitsmappe ist ein Button mit der Benennung „Abfrage Start“ hinterlegt. Bei Klicken auf den Start-Button werden die relevanten, in Tabelle 2 dargestellten Fragen zur Beantwortung des konkreten Sachverhaltes abgefragt. Um den erläuterten Ablauf und die Verlinkungen der Fragen gewährleisten zu können, wurde im Excel-VBA-Projekt für jede Frage ein Formular, auch UserForm genannt, erstellt. Die Formulare wurden mithilfe von VBA-Codes erstellt. Diese Codes sind für die Anweisungen verantwortlich. In jedem Formular können unterschiedliche Optionen ausgewählt werden, wobei die jeweilige Auswahl für die Verknüpfung mit dem Folgeformular maßgeblich ist.

Bei diversen Antwortmöglichkeiten erscheint im folgenden Formular keine Frage, sondern ein Hinweis mit oder ohne Button oder eine Messagebox. In Tabelle 2 wird dies dadurch veranschaulicht, dass in den entsprechenden Fällen keine Frage, sondern ein Hinweis bzw. eine

Messagebox in der betreffenden Spalte vermerkt ist. Diese Hinweise und die Inhalte der Messageboxen werden gesondert und ausformuliert in der nächsten Tabelle dargestellt.

Hinweis	Erläuterung des Hinweises
hinweishersteller	Die Hauptwohnsitzbefreiungen sind nicht anwendbar. Weiter zur Prüfung der Herstellerbefreiung.
hinweis1drittel	Die Hauptwohnsitzbefreiung kann nur für Wohnzwecke und unbeachtliche Zwecke angewendet werden. Für den restlichen Anteil müssen Einkünfte berechnet werden. Weiter zur Prüfung der restlichen Tatbestände für die 2/3 Wohnzwecknutzung.
hinweis1dritteinkuenfte	Hauptwohnsitzbefreiung kann angewendet werden. Falls bis zu 1/3 der Eigentumswohnung oder des Wohnhauses für beachtliche Zwecke genutzt wird, müssen für diesen Anteil Einkünfte berechnet werden. Weiter zur Ermittlung der Einkünfte.
hinweishauptwohnsitz	Die Hauptwohnsitzbefreiung kann nur für 1000 m ² und 2 mitveräußerte Kfz-Stellplätze angewendet werden. Einkünfte müssen für den 1000 m ² übersteigenden Grundanteil, sowie ab dem dritten mitveräußerten Kfz-Stellplatz ermittelt werden. Weiter zur Ermittlung der Einkünfte.
hinweisanthersteller	Die Herstellerbefreiung steht nur anteilig zu. Für den Teil, der zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde, muss eine Einkünfteermittlung vorgenommen werden. Weiter zur Einkünfteermittlung.

hinweisherstellerbefr	Die Herstellerbefreiung steht für den Gebäudeanteil zu. Für Grund und Boden müssen Einkünfte berechnet werden. Weiter zur Einkünfteermittlung.
hinweisbeheingriff	Die Herstellerbefreiung ist nicht anwendbar. Weiter zur Prüfung des behördlichen Eingriffes.
MsgBox1	Die Befreiung steht zu. Auch für eine zusätzlich abgelöste, aber nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Fläche von max. 20 % der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche.
hinweis20behoerdlich	Die Befreiung steht nur anteilig zu. Für die 20 % übersteigende Fläche müssen Einkünfte berechnet werden. Weiter zur Einkünfteermittlung.
MsgBox2	Die Befreiung steht zu.
MsgBox3	Weiter zur Einkünfteermittlung.
hinweisregeleinkunft	Die Anwendung des besonderen Steuersatzes ist für diese Einkünfte nicht zulässig. Die Einkünfte unterliegen dem allgemeinen Steuertarif bzw. dem allgemeinen Steuersatz.
hinweispauschaleeke/ hinweispauschaleeke2	Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist nicht zulässig. Weiter zur Regeleinkünfteermittlung.
hinweispauschaleeke1	Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist zulässig. Die Option zur Regeleinkünfteermittlung und zur Regelbesteuerung werden ebenso geprüft. Weiter zu den Einkünfteermittlungen.
hinweispauschaleeke3	Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist zulässig. Die Option

	zur Regeleinkünfteermittlung wird ebenso geprüft.
--	---

Tabelle 3: Erläuterung der verwendeten Hinweise im Visual Basic Editor
Quelle: eigene Darstellung

Nach der Bearbeitung aller Fragen wird entweder die Information ausgegeben, dass eine Befreiung zur Anwendung kommt oder dass Einkünfte ermittelt werden müssen. Die Ermittlung der Einkünfte wird je nach Sachverhalt in vier unterschiedlichen Tabellenblättern vorgenommen. Im Tabellenblatt „RegelEK“ wird die Regeleinkünfteermittlung bei Anwendung des besonderen Steuersatzes durchgeführt. Des Weiteren wird im Zusammenhang mit natürlichen Personen die Vorteilhaftigkeit der Option zur Regelbesteuerung geprüft. Zum Schluss besteht die Möglichkeit, mit Hilfe einer Dropdownliste Informationen zu der Abgabenerklärung, der Entstehung der Steuerschuld, der Entrichtung einer selbstberechneten ImmoESt, der Abgeltungswirkung, der Erforderlichkeit einer Veranlagung und der Ausübung der Veranlagungsoption abzufragen. Die Informationen variieren je nach gewählter Option in der Dropdownliste. Die Auswahlmöglichkeiten sind „natürliche Person – besonderer Steuersatz“, „natürliche Person – Regelbesteuerungsoption“ und „juristische Person“.

Für die Sachverhalte, für die abgesehen von der Regeleinkünfteermittlung die pauschale Einkünfteermittlung zulässig ist, wird zur Berechnung der Einkünfte bzw. der ImmoESt anhand des besonderen Steuersatzes das Tabellenblatt „Pauschale+RegelEK“ herangezogen. In diesem Tabellenblatt ist zu Beginn die pauschale Einkünfteermittlung, differenziert nach Umwidmungsfall und übrige Fälle, und anschließend die Regeleinkünfteermittlung hinterlegt. Nach den beiden Berechnungsschemata wird die Sinnhaftigkeit der Option zur Regelbesteuerung mit Hilfe einer Wenn-Funktion geprüft. Anschließend erfolgt wie bereits im Tabellenblatt „RegelEK“ die Prüfung der Vorteilhaftigkeit der Option zur Regelbesteuerung und die Dropdownliste mit den diversen erläuterten Informationen.

Wie oben dargelegt⁸⁶ ist in bestimmten Fällen die Anwendung des besonderen Steuersatzes nicht zulässig. Diese Regelung betrifft vor allem natürliche Personen, die dadurch gezwungen sind, die Einkünfte nach dem allgemeinen Tarif zu versteuern. Hierfür wurden eigene Tabellenblätter erstellt, so etwa das Tabellenblatt „OBSRegelEK“, welches der Regeleinkünfteermittlung in Verbindung mit der Anwendung des allgemeinen Steuertarifs dient. „OBS“ bedeutet in diesem Zusammenhang „ohne besonderen Steuersatz“. Falls zusätzlich zur Regeleinkünfteermittlung

⁸⁶ S. dazu Abschnitt 2.1.2

auch die pauschale Einkünfteermittlung angewendet werden kann, wird das Tabellenblatt „OBSPauschale+RegelEK“ für die Berechnung mit dem allgemeinen Steuertarif herangezogen.

Sowohl im Tabellenblatt „Startseite“ als auch in allen Berechnungstabellenblättern und den Tabellenblättern „Prüfschema Steuerbelastung“ und „Abkürzungsverzeichnis“ ist die Bearbeitung der Zellen durch einen Blattschutz nur beschränkt möglich. Eine Eingabe von Zahlen ist nur in den rot hinterlegten Zellen zulässig. Rot hinterlegt sind nur jene Zellen, bei denen eine Eingabe durch den User erforderlich ist. Als Beispiele können die Zellen genannt werden, in die der Veräußerungserlös, die Herstellungsaufwendungen, die Instandsetzungsaufwendungen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Absetzungen für Abnutzung und die steuerfreien Beträge einzutragen sind.

Das 6. Tabellenblatt in der Excel-Arbeitsmappe trägt den Namen „Auswertung“. In diesem Tabellenblatt werden alle Eingaben, die mit Hilfe der oben erläuterten Fragen abgefragt werden, dokumentiert. Die Tabellenblätter mit den Berechnungen und der Auswertung können zu Dokumentationszwecken auch ausgedruckt werden. Im Rahmen der Überprüfung der Validität des Excel-Tools im Kapitel 3.2 werden die soeben beschriebenen Blätter grafisch dargestellt.

Das 7. Tabellenblatt „Prüfschema Steuerbelastung“ beinhaltet den in Abbildung 1 dargestellten Entscheidungsbaum. Dieser ist auch im Excel vorhanden, um eine vereinfachte Struktur der Fragen im Zusammenhang mit den Befreiungen visualisieren zu können. Das letzte Tabellenblatt trägt den Namen „Abkürzungsverzeichnis“ und in diesem sind alle verwendeten Abkürzungen im Excel-Tool dokumentiert. Ein Screenshot von diesem Tabellenblatt wird in der Abbildung 2 dargestellt.

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
EST	Einkommensteuer
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
FGK	Fertigungsgemeinkosten
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
ImmoEST	Immobilienvermögensteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LK	Lohnkosten
MGK	Materialgemeinkosten
OBS	Ohne besonderen Steuersatz
RegelEK	Regelinkünfteermittlung
Rz	Randziffer

Abbildung 2: Abkürzungsverzeichnis Excel-Tool
Quelle: eigene Darstellung

Des Weiteren wird ein Screenshot der Startseite nachfolgend eingefügt. In diesem sind der Aufbau der Excel-Mappe und die Anordnung der Tabellenblätter ersichtlich.

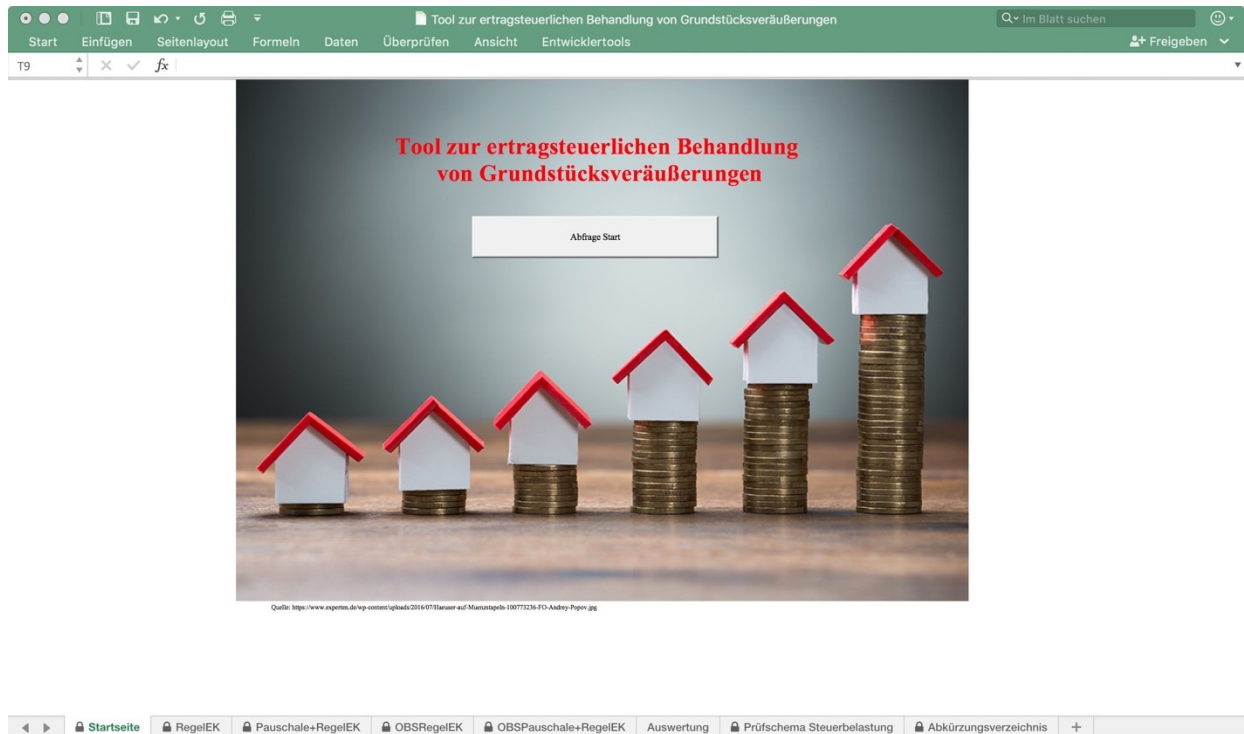


Abbildung 3: Startseite des Excel-Tools
Quelle: eigene Darstellung

3.2 Überprüfung der Validität des Excel-Tools

Für die Überprüfung der Validität wurden sieben unterschiedliche Fallbeispiele erstellt, die anschließend von den Steuerberater/innen berechnet wurden. Bei der Erstellung der Beispiele wurde darauf geachtet, dass unterschiedliche Tatbestände und Sonderbestimmungen zur Anwendung kommen. Die Aufgabe bzw. das Ziel jedes der Beispiele ist, wie bereits erwähnt, die Beurteilung der ertragsteuerlichen Situation und die Eruiierung der steueroptimalen Lösung.

Das Fallbeispiel 1 beschäftigt sich mit der Thematik der Hauptwohnsitzbefreiungen. Hierbei muss die Anwendung einer dieser Befreiungen hinterfragt werden. Im Endergebnis sollte der zweite Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung angewendet werden, da der erste nicht erfüllt ist. Die Bearbeitung dieses Beispiels wurde von Fr. StB Mag. Dagmar Stocker durchgeführt.

Auch das Fallbeispiel 2 beinhaltet die Thematik der Hauptwohnsitzbefreiungen. Allerdings werden hier 30 % der Eigentumswohnung für berufliche Zwecke genutzt. Außerdem wurden in diesem Beispiel zwei Sonderbestimmungen eingefügt: eine Sonderregelung hinsichtlich der Mitveräußerung der Kfz-Stellplätze und eine weitere bezüglich des Anfalls der Beratungskosten. Das steueroptimale Ergebnis wäre die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung für den privat genutzten Anteil und die Berechnung der Einkünfte für den betrieblich genutzten Teil. Hierbei stellen sich wiederum die Fragen nach der Einkünfteermittlung und der Option zur Regelbesteuerung. Dieses Beispiel wurde von Hr. StB Mag. Herbert Stocker berechnet. Hr. Stocker ist Gesellschafter und Kooperationspartner von Feilenreiter & Co.

Das Fallbeispiel 3 beinhaltet einen Tausch. Ein Tausch ist auch eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG. Die Eigentumswohnung wird für berufliche Zwecke genutzt, weswegen hier zur Aufgabe zählt, Einkünfte und die anfallende ImmoESt zu berechnen. Auch bei diesem Beispiel treten die Fragen der Art der Einkünfteermittlung und der Option zur Regelbesteuerung auf. Die Berechnung wurde von Hr. WP/StB Mag. Franz Ritt durchgeführt, der als geschäftsführender Gesellschafter und neben seinen Befugnissen als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer auch als Unternehmensberater, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger und als zertifizierter Finanzstrafrechtsexperte agiert.

Das Fallbeispiel 4 beschäftigt sich mit der Thematik der Herstellerbefreiung. Das Gebäude wird zu 60 % als Hauptwohnsitz genutzt und zu 40 % vermietet. Das steueroptimale Ergebnis wäre die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung für die 60 % und die Ermittlung der Einkünfte für die 40 %. Hierbei sind wiederum die unterschiedlichen Einkünfteermittlungen und die Option zur Regelbesteuerung zu bedenken. Dieses Beispiel wurde von Fr. StB Mag. (FH) Sandra Zitz bearbeitet.

Das Fallbeispiel 5 beinhaltet einen behördlichen Eingriff auf das Grundstück einer Körperschaft. Somit ist die Befreiung für behördliche Eingriffe zu überprüfen. Als Sonderbestimmung findet sich in diesem Beispiel die Freigrenze von 20 %. Der behördliche Eingriff wirkt sich auf eine Fläche von 200 m² aus, wobei der veräußerte Anteil 300 m² beträgt. Die steueroptimale Lösung wäre die Anwendung der Befreiung und eine Einkünfteermittlung für die übersteigende Fläche. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist nur die Anwendung der Regeleinkünfteermittlung zulässig. Die Berechnung dieses Beispiels wurde von Hr. StB Mag. Norbert Baier abgewickelt.

Das Fallbeispiel 6 bezieht sich auf ein Mietshaus, das zur Vermietung genutzt wird. Den Herstellungsaufwendungen muss im Rahmen der Einkünfteermittlung Bedeutung geschenkt werden. Beim Verkauf fielen Kosten für die Selbstbemessung und eine Vermittlungsprovision an. Bei diesem Beispiel treten dadurch Fragen zu den Arten der Einkünfteermittlungen und der Option zur Regelbesteuerung auf. Das Beispiel wurde von Hr. StB Mag. Andreas Gruber gelöst.

Das Fallbeispiel 7 beschäftigt sich mit den Hauptwohnsitzbefreiungen. Die darin eingebaute Sonderbestimmung stellt ein veräußertes Grundstück dar, dessen Fläche sich auf 1.200 m² beläuft. Aufgrund dieser Tatsache ist die steueroptimale Lösung die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung für die 1.000 m² und die Ermittlung der Einkünfte für den restlichen Anteil. Dabei müssen die unterschiedlichen Einkünfteermittlungen und die Option zur Regelbesteuerung mitbedacht werden. Die Berechnung dieses Beispiels wurde von Hr. StB Mag. Bernd Feichtner, der Gesellschafter des Unternehmens und gleichzeitig Filialleiter in Liezen ist, vorgenommen.

In den nachfolgenden Abschnitten wird als erster Schritt die Angabe der Fallbeispiele präsentiert. Danach folgt die Berechnung der Steuerberater/innen. Die Berechnungen wurden abgesehen von minimalen Formatierungsänderungen unverändert in die Arbeit übernommen. Zur Überprüfung der Validität wurden sodann die einzelnen Fallbeispiele in das Excel-Tool eingegeben. Um die Eingabe visualisieren zu können, wurde für die ersten beiden Fallbeispiele für jede Eingabe ein Screenshot erstellt, die anschließend dargestellt werden. Zusätzlich werden für das Beispiel 2 die

Berechnungstabellenblätter abgebildet. Für die Fallbeispiele 3 bis 7 werden in den jeweiligen Abschnitten nur die Auswertungs- und Berechnungstabellenblätter des Excel-Tools gezeigt. Aufgrund dieser Vorgehensweise ist die schrittweise Erarbeitung der Lösung für die Fallbeispiele 1 und 2 ersichtlich sowie die Auswertungs- und Berechnungstabellenblätter der übrigen Beispiele, um die Nachvollziehung der geprüften Validität zu garantieren.

3.2.1 Fallbeispiel 1

Angabe des 1. Fallbeispiels:

Hr. A., ansässig in Graz, verkauft sein Haus inkl. Grund am 15.04.2018. Der Hauptwohnsitz wurde in diesem Haus vom Kauf (Errichtung des Gebäudes am 04.05.1970) am 01.03.2003 bis zum 12.02.2017 begründet. Hr. A nutzte das Haus zu 100 % für Wohnzwecke und hatte dort auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Die Anschaffungskosten im Jahr 2003 betragen € 147.000,00, die Vertragserrichtungskosten € 450,00. Der Veräußerungserlös am 15.04.2018 wird € 390.000,00 betragen. Hr. A. wird im Jahr 2018 voraussichtlich rund € 30.000,00 an nichtselbstständigen Einkünften erzielen.

Lösung des Falls von Fr. StB Mag. Dagmar Stocker:

Steuerfrei ist die Veräußerung von Eigenheimen samt Grund und Boden, wenn es sich dabei um den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen handelt.

- Der Steuerpflichtige muss mindestens 2 Jahre durchgehend von der Anschaffung bis zur Veräußerung im Eigenheim gewohnt haben. Das Haus muss jedoch binnen 12 Monaten nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes veräußert werden. Dieser Tatbestand trifft auf Hr. A nicht zu, da er den Hauptwohnsitz am 12.02.2017 aufgegeben hat und der Verkauf am 15.04.2018 stattgefunden hat. (14 Monate)
- Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt auch zum Tragen, wenn der Verkäufer innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend in diesem Haus den Hauptwohnsitz gehabt hat. Die Toleranzfrist von einem Jahr nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes beim 1. Tatbestand gilt in diesem Fall nicht. Der Hauptwohnsitz kann bereits früher aufgegeben worden sein, längstens aber 5 Jahre vor der Veräußerung.

Dieser Tatbestand ist auf Hrn. A anwendbar. Es stellt sich jedoch noch die Frage, ob das Grundstück größer als 1000 m² ist.

ImmoEst fällt aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung nach dem 2. Tatbestand nicht an.

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Die Fragen, die mithilfe von Formularen im Excel-Tool abgeklärt wurden, werden nachfolgend in den Abbildungen 4 bis 6 mit der jeweils ausgewählten Antwort dargestellt. Die Reihenfolge der Fragen entspricht jener im Excel-Tool und diese orientiert sich reihenweise von links nach rechts. Die vom Excel-Tool errechnete Auswertung ist mit der Lösung von Fr. StB Mag. Dagmar Stocker ident. Der zweite Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung kann angewendet werden. In der Beispielangabe sind keine Informationen hinsichtlich der Größe des Grundstückes vorhanden, dementsprechend wird davon ausgegangen, dass der Flächenanteil geringer als 1.000 m² ist und somit keine Einkünfte für einen übersteigenden Grundanteil berechnet werden müssen.

Liegt eine Veräußerung vor?

- Verkauf
- Tausch unter Fremden
- Tausch unter nahen Angehörigen, wenn sich Werte um < 50 % unterscheiden
- sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem Grundstück entgeltlich übertragen wird

Weiter

Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?

- Natürliche Person
- Juristische Person

Zurück

Weiter

Gehört das Grundstück zum Privat- oder Betriebsvermögen?

- Privat
- Betrieblich

Zurück

Weiter

Handelt es sich um eine Eigentumswohnung?

- Ja
- Nein

Zurück

Weiter

Handelt es sich um ein Wohnhaus mit nicht mehr als 2 Wohnungen?

- Ja
- Nein

Zurück

Weiter

Wählen Sie das Ausmaß der privaten Nutzung:

- 100 %
- 66,7 % - 99,9 %
- 0 % - 66,6 %

Zurück

Weiter

Abbildung 4: Auswertung Fallbeispiel 1 - Teil 1
 Quelle: eigene Darstellung

<p>Liegt der Ort der Eigentumswohnung bzw. des Wohhauses in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes mit dem umfassende Amtshilfe besteht?</p> <p><input checked="" type="radio"/> Ja</p> <p><input type="radio"/> Nein</p> <p>Zurück Weiter</p>	<p>Kann ein Wohnsitz begründet werden?</p> <p>Umstände, die darauf schließen lassen, dass Wohnung beibehalten u. benutzt wird: Steuerpflichtige hat dort Mittelpunkt der Lebensinteressen (persönliche u. wirtschaftliche Beziehungen müssen beachtet werden), Hauptwohnsitzmeldung, Ort der Zustellung der Post, Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden u. Arbeitgeber, Höhe d. Strom- und Wasserverbrauchs</p> <p><input checked="" type="radio"/> Ja</p> <p><input type="radio"/> Nein</p> <p>Zurück Weiter</p>
<p>Hat das Gebäude oder die Wohnung dem Steuerpflichtigen ab Kauf bis zur Veräußerung durchgehend für min. 2 Jahre als Hauptwohnsitz gedient?</p> <p><input checked="" type="radio"/> Ja</p> <p><input type="radio"/> Nein</p> <p>Zurück Weiter</p>	<p>Wurde der Hauptwohnsitz entgeltlich angeschafft?</p> <p><input checked="" type="radio"/> Ja</p> <p><input type="radio"/> Nein</p> <p>Zurück Weiter</p>
<p>Wurde der Hauptwohnsitz höchstens 1 Jahr ab der Anschaffung bezogen?</p> <p><input checked="" type="radio"/> Ja</p> <p><input type="radio"/> Nein</p> <p>Zurück Weiter</p>	<p>Wurde der Hauptwohnsitz höchstens 1 Jahr vor oder nach der Veräußerung aufgegeben?</p> <p><input type="radio"/> Ja</p> <p><input checked="" type="radio"/> Nein</p> <p>Zurück Weiter</p>

Abbildung 5: Auswertung Fallbeispiel 1 - Teil 2
Quelle: eigene Darstellung

The image displays four screenshots of a digital form used for tax assessment. The first two screenshots show questions with radio button options for 'Ja' (Yes) and 'Nein' (No). The third screenshot shows a question with 'Nein' selected. The fourth screenshot shows a summary of the main residence exemption rule and a 'Weiter' button.

Screenshot 1 (Top Left): Hat das Gebäude oder die Wohnung dem Steuerpflichtigen innerhalb der letzten 10 Jahre für mind. 5 Jahre ununterbrochen als Hauptwohnsitz gedient?
 Ja
 Nein
 Buttons: Zurück, Weiter

Screenshot 2 (Top Right): Wurde der Hauptwohnsitz aufgegeben?
 Ja
 Nein
 Buttons: Zurück, Weiter

Screenshot 3 (Bottom Left): Ist der Grundanteil größer als 1000 m² oder werden mehr als 2 Kfz-Stellplätze mitveräußert?
 Ja
 Nein
 Buttons: Zurück, Weiter

Screenshot 4 (Bottom Right): Hauptwohnsitzbefreiung kann angewendet werden. Falls bis zu 1/3 der Eigentumswohnung oder des Wohnhauses für beachtliche Zwecke genutzt wird, müssen für diesen Anteil Einkünfte berechnet werden.
 Weiter zur Ermittlung der Einkünfte.
 Button: Weiter

Abbildung 6: Auswertung Fallbeispiel 1 - Teil 3
 Quelle: eigene Darstellung

3.2.2 Fallbeispiel 2

Angabe des 2. Fallbeispiels:

Hr. B., ansässig in Salzburg, verkauft seine Eigentumswohnung am 17.04.2018. 70 % der Wohnung dienen Wohnzwecken. Hr. B. ist Masseur und nutzt einen Raum (30 %) für seine beruflichen Massagetätigkeiten. Hr. B. hat den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in dieser Wohnung und begründet seinen Hauptwohnsitz von 20.05.2012 bis zum 01.04.2018. Hr. B. kaufte die Wohnung am 21.06.2011. Zusätzlich zur Wohnung besitzt Hr. B. zwei Kfz-Stellplätze, die er mitveräußert.

Die Anschaffungskosten im Jahr 2011 betragen € 180.000,00, Beratungskosten in Höhe von € 150,00 fielen zusätzlich an. Der Veräußerungserlös am 17.04.2018 beträgt € 239.000,00.

Lösung des Falls von Hr. StB Mag. Herbert Stocker:

- Eigentumswohnung wird zu mehr als 2/3 für eigene Wohnzwecke genutzt (Hauptwohnsitzbefreiung steht damit zu)
- Erwerb Wohnung am 21.06.2011, Hauptwohnsitz ab 20.05.2012:
 - innerhalb von 1 Jahr nach Erwerb eingezogen (Einzugstoleranz)
 - Verkauf am 17.04.2018, Hauptwohnsitz bis 01.04.2018 (= innerhalb 1 Jahr) Veräußerungstoleranz erfüllt = 1 Jahr nach Aufgabe HWS
 - mindestens 2 Jahre durchgehend
 - Hauptwohnsitzbefreiung für 70 % stehen zu (§ 30 Abs. 1 Z. 1 EStG – 1. Tatbestand)
 - Befreiung für 70 % würde auch nach 2. Tatbestand gem. § 30 Abs. 1 Z. 2 EStG zustehen, da Wohnung innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wurde (20.05.2012 – 01.04.2018)
 - max. 2 Kfz-Stellplätze sind mitumfasst von der Befreiung
- betriebliche Nutzung im Ausmaß von 30 % stellt Betriebsvermögen dar (80-20-Regel)
 - Steuerpflicht für 30 %

Berechnung:

	gesamt	70 %	30 %
Verkaufserlös	€ 239.000,00	€ 167.300,00	€ 71.700,00
Anschaffungskosten	- € 180.150,00	- € 126.105,00	- € 54.045,00
zuzügl. kumulierte AfA	€ 27.022,50	€ 18.915,75	€ 8.106,75
Gewinn	€ 85.872,50	€ 60.110,75	€ 25.761,75
		steuerfrei	ImmoESt 30 %

Die ImmoESt für den betrieblich genutzten Teil beträgt € 7.728,53.

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Die Fragen, die mithilfe von Formularen im Excel-Tool abgeklärt wurden, werden nachfolgend in den Abbildungen 7 bis 9 mit der jeweils ausgewählten Antwort dargestellt. Die Reihenfolge der Fragen entspricht wiederum jener im Excel-Tool und diese orientiert sich reihenweise von links nach rechts. Zu erkennen ist, dass die Hauptwohnsitzbefreiung für die 70 % angewendet werden

kann. Für den betrieblich genutzten Teil müssen Einkünfte berechnet werden. Zulässig ist in diesem Fall nur die Regeleinkünfteermittlung, da die Eigentumswohnung Neuvermögen darstellt. Für die Ermittlung der Einkünfte ist vorab die Überlegung anzustellen, ob für den betrieblich genutzten Teil Absetzungen für Abnutzungen für die Jahre 2011 bis zum Jahr des Verkaufs geltend gemacht wurden. Dies entspricht 7,5 Jahren. Die entsprechenden Berechnungen sind in den Abbildungen 10 und 11 ersichtlich.

Die Auswertungen und Berechnungen des Excel-Tools entsprechen der Lösung von Hr. StB Mag. Herbert Stocker. Die Regeleinkünfteermittlung führt zu einer Immobilienertragsteuer in Höhe von € 7.728,53. Unter der Fiktion, dass keine weiteren Einkünfte anfallen würden, wäre die Option zur Regelbesteuerung vorteilhaft, da hierbei eine ESt-Belastung von € 4.466,61 errechnet wurde.

The image displays six sequential screens from a tax assessment tool, each with a question and radio button options. The screens are arranged in a 3x2 grid.

- Screen 1 (Top Left):** "Liegt eine Veräußerung vor?" (Is there a disposal?). Options: Verkauf (Sale), Tausch unter Fremden (Exchange with strangers), Tausch unter nahen Angehörigen, wenn sich Werte um < 50 % unterscheiden (Exchange with close relatives if values differ by < 50%), sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem Grundstück entgeltlich übertragen wird (Other legal transaction or legal relationship with which the property is transferred for consideration).
- Screen 2 (Top Right):** "Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?" (Is the seller a natural or legal person?). Options: Natürliche Person (Natural person), Juristische Person (Legal person).
- Screen 3 (Middle Left):** "Gehört das Grundstück zum Privat- oder Betriebsvermögen?" (Does the property belong to private or business assets?). Options: Privat (Private), Betrieblich (Business).
- Screen 4 (Middle Right):** "Handelt es sich um eine Eigentumswohnung?" (Is it a condominium?). Options: Ja (Yes), Nein (No).
- Screen 5 (Bottom Left):** "Wählen Sie das Ausmaß der privaten Nutzung:" (Select the extent of private use:). Options: 100 %, 66,7 % - 99,9 %, 0 % - 66,6 %.
- Screen 6 (Bottom Right):** "Wofür dient das max. 1/3?" (What is the max. 1/3 for?). Options: unbeachtliche Zwecke (z.B. unentgeltliche Überlassung für Wohnzwecke an nahe Angehörige) (Insignificant purposes (e.g., gratuitous transfer for residential purposes to close relatives)), beachtliche Zwecke (z.B. betriebliche Nutzung, Vermietung) (Significant purposes (e.g., business use, rental)).

Abbildung 7: Auswertung Fallbeispiel 2 - Teil 1
Quelle: eigene Darstellung

Die Hauptwohnsitzbefreiung kann nur für Wohnzwecke und unbeachtliche Zwecke angewendet werden. Für den restlichen Anteil müssen Einkünfte berechnet werden.

Weiter zur Prüfung der restlichen Tatbestände für die 2/3 Wohnzwecknutzung.

Liegt der Ort der Eigentumswohnung bzw. des Wohhauses in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes mit dem umfassende Amtshilfe besteht?

Ja

Nein

Kann ein Wohnsitz begründet werden?

Umstände, die darauf schließen lassen, dass Wohnung beibehalten u. benutzt wird: Steuerpflichtige hat dort Mittelpunkt der Lebensinteressen (persönliche u. wirtschaftliche Beziehungen müssen beachtet werden), Hauptwohnsitzmeldung, Ort der Zustellung der Post, Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden u. Arbeitgeber, Höhe d. Strom- und Wasserverbrauchs

Ja

Nein

Hat das Gebäude oder die Wohnung dem Steuerpflichtigen ab Kauf bis zur Veräußerung durchgehend für min. 2 Jahre als Hauptwohnsitz gedient?

Ja

Nein

Wurde der Hauptwohnsitz entgeltlich angeschafft?

Ja

Nein

Wurde der Hauptwohnsitz höchstens 1 Jahr ab der Anschaffung bezogen?

Ja

Nein

Abbildung 8: Auswertung Fallbeispiel 2 - Teil 2
Quelle: eigene Darstellung

Wurde der Hauptwohnsitz höchstens 1 Jahr vor oder nach der Veräußerung aufgegeben?

Ja

Nein

Zurück Weiter

Ist der Grundanteil größer als 1000 m2 oder werden mehr als 2 Kfz-Stellplätze mitveräußert?

Ja

Nein

Zurück Weiter

Hauptwohnsitzbefreiung kann angewendet werden. Falls bis zu 1/3 der Eigentumswohnung oder des Wohnhauses für beachtliche Zwecke genutzt wird, müssen für diesen Anteil Einkünfte berechnet werden.

Weiter zur Ermittlung der Einkünfte.

Weiter

Trifft ein Tatbestand der folgenden Auflistung zu?

- Grundstücke des UV
- Schwerpunkt (>= 20 %) der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken
- Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung
- stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden
- betriebliche oder private Einkünfte bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird

Ja

Nein

Zurück Weiter

Sind Grundstücke des Privatvermögens und Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen?

Ja

Nein

Zurück Weiter

Wurde das Grundstück vor dem 01.04.2012 angeschafft und war es am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfassen? Oder wurde das Grundstück nach dem 31.12.1987 erstmals in Bauland umgewidmet?

Ja

Nein

Zurück Weiter

Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist nicht zulässig.

Weiter zur Regeleinkünfteermittlung.

Weiter

Abbildung 9: Auswertung Fallbeispiel 2 - Teil 3
Quelle: eigene Darstellung

Veräußerungserlös

alle wirtschaftlichen Vorteile	71.700,00
+ Übernahme ImmoESt	
= Veräußerungserlös	71.700,00

Anschaffungskosten

Kaufpreis	54.000,00
+ Vertragserrichtungskosten	
+ Beratungskosten	45,00
+ Provisionen	
+ Gebühren und Abgaben	
+ Anschließungskosten	
+ Ablöse für Wohnungsrecht	
+ Sonstige ansetzbare Anschaffungskosten	
= Anschaffungskosten	54.045,00

Herstellungskosten

Herstellungskosten von Straßen und Wegen	
+ Anschlusskosten an Versorgungsnetze	
+ Planungskosten	
+ fremdübliche LK f. mitbeschäftigte Familienmitglieder	
+ angemessene Teile der MGK und FGK	
+ Finanzierungskosten	
+ Grabungsarbeiten	
+ Rodungen	
+ Planierungen	
+ Begradigungen	
+ Bodensicherungen bzw. -befestigungen	
+ Terrassierungen	
+ Bodenverbesserungen	
+ sonstige ansetzbare Herstellungskosten	
= Herstellungskosten	0,00

Einkünfteermittlung

Veräußerungserlös	71.700,00
Anschaffungskosten	54.045,00
Herstellungsaufwendungen	0,00
Instandsetzungsaufwendungen	
- AfA	8.106,75
- steuerfreie Beträge	
+ AK von Grundstücksteilen an Gemeinde	
- Adaptierte Anschaffungskosten	45.938,25
= Zwischensumme	25.761,75
- Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung inkl. Fremdhonorare	
- Vorsteuerberichtigungen	
= Überschuss oder Verlust gem. § 30 (3) EStG	25.761,75
* davon 30 % Immobilienertragsteuer für natürliche Personen	7.728,53
* davon 25 % Immobilienertragsteuer für juristische Personen	6.440,44

Abbildung 10: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 2
Quelle: eigene Darstellung

Option zur Regelbesteuerung bei natürlichen Personen sinnvoll?

EST bei Anwendung des Einkommensteuertarifs:

Gesamtbetrag der Einkünfte (inkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	25.761,75
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	4.466,61

EST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes:

Gesamtbetrag der Einkünfte (exkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	25.761,75
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	0,00

ImmoEST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

EST auf andere Einkünfte	0,00
Gesamte Steuerbelastung	7.728,53

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

4.466,61
7.728,53

Option zur Regelbesteuerung vorteilhaft

Auswahl natürliche / juristische Person

natürliche Person - besonderer Steuersatz

Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte, sowie für steuerbefreite Einkünfte.

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST gilt die EST für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und die Erforderlichkeit einer Veranlagung besteht nicht.

Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoEST mit null berechnet wird.

Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird.

Die Ausübung einer Veranlagungsoption ist sinnvoll, wenn Überschüsse mit Verlusten innerhalb des § 30 EStG in einem Kalenderjahr zusammentreffen.

Abbildung 11: Regelbesteuerung Fallbeispiel 2

Quelle: eigene Darstellung

3.2.3 Fallbeispiel 3

Angabe des 3. Fallbeispiels:

Hr. C. tauscht seine Eigentumswohnung, gelegen in Bruck/Mur, am 01.04.2018 mit einem Berufskollegen, der eine Eigentumswohnung in Leoben besitzt. Beide nutzen die Wohnungen für berufliche Zwecke und üben dort ihre Rechtsanwaltschaftigkeiten aus. Aus beruflichen Gründen wäre es vorteilhaft, wenn Hr. C die Wohnung von seinem Kollegen bekommen würde und umgekehrt.

Die Anschaffungskosten der Eigentumswohnung (Kauf 13.03.2014) von Hr. C. betragen € 210.000,00 und der Verkaufspreis der Wohnung von seinem Berufskollegen liegt bei € 240.000,00.

Lösung des Falls von Hr. WP/StB Mag. Franz Ritt:

- Tausch am 01.04.2018
beide nutzen die Wohnung beruflich, somit liegt Betriebsvermögen für das Gebäude vor
- Kauf am 13.03.2014, AK € 210.000,00
somit Immobilienvermögen neu

Ermittlung des Buchwertes per 01.04.2018:

- Gebäude AfA 2 % bis 2015
- Gebäude AfA 2,5 % ab 2016

in €	13.03.14	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	01.04.18
Grund 20 %	42.000,00	42.000,00	42.000,00	42.000,00	42.000,00	42.000,00
Gebäude	168.000,00	164.640,00	161.280,00	157.080,00	152.080,00	150.780,00
80 %						
Gesamt	210.000,00	206.640,00	203.280,00	199.080,00	194.880,00	192.780,00

- ein Tausch ist ein Realisierungsvorgang gem. § 6 (14a) EStG
 - Veräußerungspreis ist der Wert der hingegebenen Wohnung

- Annahme: Wert der hingegebenen Wohnung des C. entspricht dem Verkaufspreis der Wohnung des Berufskollegen; somit € 240.000,00; man könnte versuchen, einen niedrigeren Wert zu argumentieren
- Befreiungsbestimmungen sind keine möglich
- Streng genommen ist der Verkauf des Gebäudes eine betriebliche Veräußerung, während der Verkauf des Grundes eine private Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 EStG ist. Da es sich auch beim Grund um Immobilienvermögen neu handelt, kommt auch beim Grund der besondere Steuersatz von 30 % zur Anwendung. Besonderer Steuersatz ist gem. § 30a (1) EStG 30 %.
- Auf Antrag gem. § 30a (2) EStG ist die Regelbesteuerung möglich.

Berechnung:

	Verkaufspreis	Buchwert	Gewinn	30 % ImmoESt
Grund 20 %	€ 48.000,00	€ 42.000,00	€ 6.000,00	€ 1.800,00
Gebäude 80 %	€ 192.000,00	€ 150.780,00	€ 41.220,00	€ 12.366,00
Gesamt	€ 240.000,00	€ 192.780,00	€ 47.220,00	€ 14.166,00

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Die Prüfungen über das Vorliegen einer der Befreiungen und die Anwendung der unterschiedlichen Einkünfteermittlungen wurden im Excel-Tool mithilfe der programmierten Formulare durchgeführt. Die Auswertungstabelle zeigt die Ergebnisse. Ersichtlich ist, dass keine Befreiung angewendet werden kann und die Eigentumswohnung Neuvermögen darstellt und dadurch nur die Regeleinkünfteermittlung zulässig ist. Die Ergebnisse sind ident mit jenen von Hr. WP/StB Mag. Franz Ritt. Die Auswertungstabelle wird anschließend gezeigt.

Liegt eine Veräußerung vor?	Tausch unter Fremden
Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?	Natürliche Person
Gehört das Grundstück zum Privat- oder Betriebsvermögen?	Betrieblich
Wurde das Gebäude aufgrund eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen verkauft?	Nein
Wurde ein Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren durchgeführt?	Nein
Wurde eine behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland durchgeführt?	Nein
Trifft ein Tatbestand der folgenden Auflistung zu? - Grundstücke des UV - Schwerpunkt ($\geq 20\%$) der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken - Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung - stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden - betriebliche oder private Einkünfte bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird	Nein
Sind Grundstücke des Privatvermögens und Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen?	Ja
Wurde das Grundstück vor dem 01.04.2012 angeschafft und war es am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfassen? Oder Wurde das Grundstück nach dem 31.12.1987 erstmals in Bauland umgewidmet?	Nein
Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist nicht zulässig. Weiter zur Regeleinkünfteermittlung.	Weiter

Abbildung 12: Auswertung Fallbeispiel 3
Quelle: eigene Darstellung

Für die Berechnung der Einkünfte sind vor der Eingabe in das Tool nachfolgende Überlegungen notwendig: Im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung sind die Anschaffungskosten um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, zu vermindern. Bis zum 31.12.2015 betrug die Abschreibung für Gebäude 2 %, ab 01.01.2016 2,5 %. Im konkreten Beispiel ergeben sich somit Abschreibungen in Höhe von € 6.720,00 für 2014 und 2015 und für 2016 bis zum Verkauf betragen die Abschreibungen € 10.500,00. Die errechneten Beträge fließen in die Berechnung des Excel-Tools ein. Diese wird anschließend in zwei Abbildungen dargestellt.

Veräußerungserlös

alle wirtschaftlichen Vorteile	240.000,00
+ Übernahme ImmoESt	
= Veräußerungserlös	240.000,00

Anschaffungskosten

Kaufpreis	210.000,00
+ Vertragserrichtungskosten	
+ Beratungskosten	
+ Provisionen	
+ Gebühren und Abgaben	
+ Aufschließungskosten	
+ Ablöse für Wohnungsrecht	
+ Sonstige ansetzbare Anschaffungskosten	
= Anschaffungskosten	210.000,00

Herstellungskosten

Herstellungskosten von Straßen und Wegen	
+ Anschlusskosten an Versorgungsnetze	
+ Planungskosten	
+ fremdübliche LK f. mitbeschäftigte Familienmitglieder	
+ angemessene Teile der MGK und FGK	
+ Finanzierungskosten	
+ Grabungsarbeiten	
+ Rodungen	
+ Planierungen	
+ Begradigungen	
+ Bodensicherungen bzw. -befestigungen	
+ Terrassierungen	
+ Bodenverbesserungen	
+ sonstige ansetzbare Herstellungskosten	
= Herstellungskosten	0,00

Einkünfteermittlung

Veräußerungserlös	240.000,00
Anschaffungskosten	210.000,00
Herstellungsaufwendungen	0,00
Instandsetzungsaufwendungen	
- AfA	17.220,00
- steuerfreie Beträge	
+ AK von Grundstücksteilen an Gemeinde	
- Adaptierte Anschaffungskosten	192.780,00
= Zwischensumme	47.220,00
- Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung inkl. Fremdhonorare	
- Vorsteuerberichtigungen	
= Überschuss oder Verlust gem. § 30 (3) EStG	47.220,00
* davon 30 % Immobilienertragsteuer für natürliche Personen	14.166,00
* davon 25 % Immobilienertragsteuer für juristische Personen	11.805,00

Abbildung 13: Einkünfteermittlung Fallbeispiel 3
Quelle: eigene Darstellung

Option zur Regelbesteuerung bei natürlichen Personen sinnvoll?

EST bei Anwendung des Einkommensteuertarifs:

Gesamtbetrag der Einkünfte (inkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	47.220,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	13.112,40

EST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes:

Gesamtbetrag der Einkünfte (exkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	0,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	0,00

ImmoEST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

EST auf andere Einkünfte	0,00
Gesamte Steuerbelastung	14.166,00

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

13.112,40
14.166,00

Option zur Regelbesteuerung vorteilhaft

Auswahl natürliche / juristische Person

natürliche Person - besonderer Steuersatz

Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte, sowie für steuerbefreite Einkünfte.

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST gilt die EST für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und die Erforderlichkeit einer Veranlagung besteht nicht.

Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoEST mit null berechnet wird.

Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird.

Die Ausübung einer Veranlagungsoption ist sinnvoll, wenn Überschüsse mit Verlusten innerhalb des § 30 EStG in einem Kalenderjahr zusammentreffen.

Abbildung 14: Regelbesteuerung Fallbeispiel 3

Quelle: eigene Darstellung

Aus den Abbildungen geht hervor, dass die von Hr. Ritt durchgeführte ImmoESt-Berechnung mit dem besonderen Steuersatz mit der Excel-Tool-Berechnung ident ist. Beide Berechnungen ergeben eine Steuerbelastung in Höhe von € 14.166,00 bei Anwendung des besonderen Steuersatzes. Mit dem Excel-Tool kann ebenso überprüft werden, ob die Option zur Regelbesteuerung vorteilhaft wäre. In diesem Beispiel sind keine anderen Einkünfte gegeben, dadurch wird die ESt für die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit dem allgemeinen Steuertarif berechnet. Das Ergebnis zeigt, dass die Option zur Regelbesteuerung unter der Fiktion, dass keine weiteren Einkünfte anfallen, vorteilhaft wäre, da die ESt nur € 13.112,40 betragen würde. Des Weiteren beinhaltet das Excel-Tabellenblatt Informationen, die mit dem Drop-Down-Feld für natürliche Personen bei möglicher Anwendung des besonderen Steuersatzes ausgewählt werden können. Diese Drop-Down-Liste wird auf oben⁸⁷ genauer erläutert.

3.2.4 Fallbeispiel 4

Angabe des 4. Fallbeispiels:

Hr. D. erwarb am 23.05.1999 ein unbebautes Grundstück in Wien um € 70.000,00 inkl. aller Anschaffungsnebenkosten. Im Jahr 2004 beauftragte er eine Baufirma mit der Errichtung eines Gebäudes. Die Herstellungskosten beliefen sich auf € 450.000,00. Das Gebäude wurde nach der Fertigstellung, ab dem Jahr 2006, zu 40% vermietet und zu 60% von Hr. D als Hauptwohnsitz genutzt. Am 01.04.2018 wird Hr. D seinen Hauptwohnsitz aufgeben und am 15.04.2018 verkauft Hr. D das Gebäude inkl. Grundstück um € 750.000,00.

Lösung des Falls von Fr. StB Mag. (FH) Sandra Zitz:

Überprüfung der Steuerbefreiungen:

Möglichkeit 1: Hauptwohnsitzbefreiung

- gem. RZ 6632 EStR müsste hierzu jemand mind. seit 2 Jahren oder innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre seinen Hauptwohnsitz gemeldet haben
- hierbei würden Grund und Boden und das Gebäude von der Immo-ESt befreit sein
- allerdings ist noch zu prüfen ob die Vermietung von 40 % dafür schädlich ist

⁸⁷ Siehe dazu S. 54 ff.

- RZ 6633 EStR definiert den Begriff des Eigenheims so, dass mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen muss
- da dies im konkreten Fall nicht vorliegt, da nur 60 % eigenen Wohnzwecken dienen, scheidet die Hauptwohnsitzbefreiung aus

Möglichkeit 2: Herstellerbefreiung

- Hier ist nur das Gebäude und nicht der Grund und Boden von der Steuer befreit (RZ 6645 EStR) und nur der Teil des Gebäudes, der nicht vermietet wurde (RZ 6647 EStR)

AK Grundstück	€ 70.000,00	13 %
AK Gebäude	€ 450.000,00	87 %
	<hr/>	
	€ 520.000,00	

Verkaufserlös		€ 750.000,00
x 13 % entfallen auf Grund		€ 97.500,00
davon 60 %		€ 58.500,00
60 % von AK Grund (60 % von 70.000,00)		€ 42.000,00
	<hr/>	
Einkünfte		€ 16.500,00
x 30 % ImmoEST		€ 4.950,00

Berechnung der Immobilienertragsteuer für den vermieteten Teil:

- für die Jahre 2006 bis 2017 konnte für den vermieteten Teil eine Abschreibung in Höhe von jährlich 1,5 % geltend gemacht werden, für das Jahr 2018 eine Halbjahresabschreibung

AK Gebäude	€ 450.000,00
davon 40 %	€ 180.000,00
Abschreibung p. a.	€ 2.700,00 (1,5 % von 180.000,00)

Abschreibungen 2006–2017	€ 32.4000,00
Abschreibung 2018	€ 1.350,00
	<hr/>
	€ 33.750,00

AK Gebäude (vermietet)		€ 180.000,00
- Abschreibung		€ 33.750,00
Buchwert Gebäude 15.04.2018		€ 146.250,00
Buchwert Grund und Boden (40 % von 70.000,00)		€ 28.000,00
<hr/>		
Buchwert Grund und Boden und Gebäude		€ 174.250,00
Verkaufserlös	€ 750.000,00	
x 13 % Grund	€ 97.500,00	
x 40 % vermieteter Anteil		€ 39.000,00
Verkaufserlös	€ 750.000,00	
x 87 % Gebäude	€ 652.500,00	
x 40 % vermieteter Anteil		€ 261.000,00
<hr/>		
Verkaufserlös für vermieteten Anteil		€ 300.000,00
- Buchwert Grund und Boden und Gebäude		- € 174.250,00
<hr/>		
Einkünfte		€ 125.750,00
x 30 % ImmoESt		€ 37.725,00
ImmoESt gesamt		€ 42.675,00

Pauschale Ermittlung:

- das Grundstück wurde am 23.05.1999 angeschafft
- da eine Anschaffung des Grundstückes vor dem 31.03.2002 erfolgte, war das Grundstück am 31.03.2012 nicht steuerverfangen, somit handelt es sich um ein Altgrundstück und daher ist eine pauschale Einkünfteermittlung möglich
- es wird von einer Umwidmung von Grünland in Bauland nach dem 01.01.1988 ausgegangen, daher betragen die pauschalen Anschaffungskosten 40 % des Veräußerungserlöses

Anteil nicht vermieteter Grund und Boden:

Verkaufserlös	€ 750.000,00	
x 13 % Grund	€ 97.500,00	
davon 60 %		€ 58.500,00
- 40 % pauschale AK		- € 23.400,00
<hr/>		

Einkünfte		€ 35.100,00
x 30 % ImmoESt		€ 10.530,00
Vermieteter Anteil:		
Verkaufserlös	€ 750.000,00	
davon 40 % vermietet		€ 300.000,00
- 40 % pauschale AK		- € 120.000,00
Gewinn		€ 180.000,00
x 30 % ImmoESt		€ 54.000,00
ImmoESt gesamt		€ 64.530,00

Option zur Regelbesteuerung:

- eine weitere Möglichkeit wäre, dass Herr D. zur Regelbesteuerung optiert

Grund und Boden bewohnter Teil	€ 16.500,00
vermieteter Teil	€ 125.750,00
Einkünfte aus Immobilienveräußerung	€ 142.250,00

- $((142.250,00 - 90.000,00) \times 455.000,00) : 910.000,00 + 32.880,00 = € 59.005,00$ ESt
Hier würden allerdings auch noch die anderen Einkünfte von Hr. D. dazugehören.
- Diese Variante führt zu einem schlechteren Ergebnis als die Regeleinkünfteermittlung.

Conclusio:

Die Regeleinkünfteermittlung führt zum steueroptimalsten Ergebnis für Herrn D.

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Die Prüfungen über die Anwendbarkeit einer der Befreiungen bzw. der unterschiedlichen Einkünfteermittlungen wurden mithilfe der programmierten Formulare im Excel-Tool vorgenommen. Die Auswertungstabelle wird nachfolgend eingefügt. Auf dieser ist zu sehen, dass die Herstellerbefreiung auf den privat genutzten Teil angewendet werden kann. Für den vermieteten Teil sowie für Grund und Boden müssen Einkünfte berechnet werden. Das

Grundstück stellt Altvermögen dar und somit sind die pauschale Einkünfteermittlung und die Regeleinkünfteermittlung möglich. Die Auswertung liefert dieselben Ergebnisse wie die Berechnung von Fr. StB Mag. (FH) Sandra Zitz.

Liegt eine Veräußerung vor?	Verkauf
Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?	Natürliche Person
Gehört das Grundstück zum Privat- oder Betriebsvermögen?	Privat
Handelt es sich um eine Eigentumswohnung?	Nein
Handelt es sich um ein Wohnhaus mit nicht mehr als 2 Wohnungen?	Ja
Wählen Sie das Ausmaß der privaten Nutzung:	0 % - 66,6 %
Die Hauptwohnsitzbefreiungen sind nicht anwendbar.	Weiter
Weiter zur Prüfung der Herstellerbefreiung.	
Wurde das Gebäude in eigener Arbeitsleistung errichtet?	Nein
Wurde das Gebäude durch Bauunternehmen errichtet und dabei das (finanzielle) Baurisiko selbst getragen?	Ja
Wurde das Gebäude erstmalig errichtet?	Ja
Wurde das Gebäude unentgeltlich erworben?	Nein
Hat das Gebäude innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient?	Ja
Die Herstellerbefreiung steht nur anteilig zu. Für den Teil, der zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde, muss eine Einkünfteermittlung vorgenommen werden.	Weiter
Weiter zur Einkünfteermittlung.	
Trifft ein Tatbestand der folgenden Auflistung zu? - Grundstücke des UV - Schwerpunkt ($\geq 20\%$) der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken - Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung - stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden - betriebliche oder private Einkünfte bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird	Nein
Sind Grundstücke des Privatvermögens und Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen?	Ja
Wurde das Grundstück vor dem 01.04.2012 angeschafft und war es am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen? Oder wurde das Grundstück nach dem 31.12.1987 erstmals in Bauland umgewidmet?	Ja
Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist zulässig. Die Option zur Regeleinkünfteermittlung und die Option zur Regelbesteuerung werden ebenso geprüft.	Weiter

Abbildung 15: Auswertung Fallbeispiel 4
Quelle: eigene Darstellung

Für die Berechnung der Einkünfte müssen im Vorfeld folgende Überlegungen dokumentiert werden: Fr. Zitz ist in ihrer Berechnung im Zuge der pauschalen Einkünfteermittlung von einem Umwidmungsfall ausgegangen. Infolgedessen wird dieser bei der Eingabe in das Excel-Tool ebenso vorausgesetzt, damit die Ergebnisse verglichen werden können. Im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung müssen die Anschaffungskosten um die Absetzungen für Abnutzungen

vermindert werden, sofern diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind. Für dieses Beispiel gilt, dass für die Jahre 2006 bis 2017 eine Ganzjahresabschreibung und für das Jahr 2018 eine Halbjahresabschreibung in Höhe von 1,5 % angefallen sind. Die Abschreibungen müssen ausschließlich in einem Ausmaß von 40 % angesetzt werden. Kumulierte Abschreibungen werden somit in Höhe von € 33.750,00 berechnet. Diese Überlegungen sind Teil der Berechnungen des Excel-Tools. Die Berechnungen werden nachfolgend dargelegt, wodurch ersichtlich wird, dass diese mit der Lösung von Fr. Zitz übereinstimmen. Die pauschale Einkünfteermittlung führt zu einer ImmoESt-Belastung in Höhe von € 64.530,00. Vorteilhafter ist somit die Option zur Regeleinkünfteermittlung, da diese eine ImmoESt von € 42.675,00 verursacht. Die Option zur Regelbesteuerung wäre trotz der Fiktion, dass keine weiteren Einkünfte anfallen, nicht vorteilhaft, da die ESt € 59.005,00 betragen würde. Das Excel-Tabellenblatt liefert durch das Drop-Down-Feld zusätzlich Informationen hinsichtlich der Abgabenklärung, der Entstehung der Steuerschuld, der Entrichtung, der Abgeltungswirkung, der besonderen Vorauszahlung und der Veranlagungsoption.

Pauschale Einkünfteermittlung

Umwidmungsfall

Veräußerungserlös	358.500,00
- 40 % des Veräußerungserlöses	143.400,00
+ Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwend.	215.100,00
= Einkünfte gem. § 30 (4) Z. 1 EStG	215.100,00
* davon 30 % ImmoESt	64.530,00
* davon 25 % ImmoESt	53.775,00

Übrige Fälle

Veräußerungserlös	0,00
- 86 % des Veräußerungserlöses	0,00
+ Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwend.	0,00
= Einkünfte gem. § 30 (4) EStG	0,00
* davon 30 % ImmoESt	0,00
* davon 25 % ImmoESt	0,00

Regeleinkünfteermittlung

Veräußerungserlös

alle wirtschaftlichen Vorteile	358.500,00
+ Übernahme ImmoESt	358.500,00
= Veräußerungserlös	358.500,00

Anschaffungskosten

Kaufpreis	250.000,00
+ Vertragserrichtungskosten	250.000,00
+ Beratungskosten	250.000,00
+ Provisionen	250.000,00
+ Gebühren und Abgaben	250.000,00
+ Aufschließungskosten	250.000,00
+ Ablöse für Wohnungsrecht	250.000,00
+ Sonstige ansetzbare Anschaffungskosten	250.000,00
= Anschaffungskosten	250.000,00

Herstellungskosten

Herstellungskosten von Straßen und Wegen	0,00
+ Anschlusskosten an Versorgungsnetze	0,00
+ Planungskosten	0,00
+ fremdübliche LK f. mitbeschäftigte Familienmitglieder	0,00
+ angemessene Teile der MGK und FGK	0,00
+ Finanzierungskosten	0,00
+ Grabungsarbeiten	0,00
+ Rodungen	0,00
+ Planierungen	0,00
+ Begradigungen	0,00
+ Bodensicherungen bzw. -befestigungen	0,00
+ Terrassierungen	0,00
+ Bodenverbesserungen	0,00
+ sonstige ansetzbare Herstellungskosten	0,00
= Herstellungskosten	0,00

Abbildung 16: Pauschale Einkünfteermittlung Fallbeispiel 4
Quelle: eigene Darstellung

Einkünfteermittlung

Veräußerungserlös		358.500,00
Anschaffungskosten	250.000,00	
Herstellungsaufwendungen	0,00	
Instandsetzungsaufwendungen		
- AfA	33.750,00	
- steuerfreie Beträge		
+ AK von Grundstücksteilen an Gemeinde		
- Adaptierte Anschaffungskosten		216.250,00
= Zwischensumme		142.250,00
- Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung inkl. Fremdhonorare		
- Vorsteuerberichtigungen		
= Überschuss oder Verlust gem. § 30 (3) EStG		142.250,00
* davon 30 % Immobilienertragsteuer für natürliche Personen		42.675,00
* davon 25 % Immobilienertragsteuer für juristische Personen		35.562,50

Option zur Regeleinkünfteermittlung sinnvoll?

Einkünfte gem. § 30 (3) EStG	142.250,00
Einkünfte gem. § 30 (4) EStG	215.100,00

Option zur Regeleinkünfteermittlung sinnvoll!

Abbildung 17: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 4
Quelle: eigene Darstellung

Option zur Regelbesteuerung bei natürlichen Personen sinnvoll?

EST bei Anwendung des Einkommensteuertarifs:

Gesamtbetrag der Einkünfte (inkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	142.250,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	59.005,00

EST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes:

Gesamtbetrag der Einkünfte (exkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	0,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	0,00

ImmoEST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

EST auf andere Einkünfte	0,00
Gesamte Steuerbelastung	42.675,00

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption

59.005,00

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

42.675,00

Option zur Regelbesteuerung nicht vorteilhaft.

Auswahl natürliche / juristische Person

natürliche Person - besonderer Steuersatz

Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte, sowie für steuerbefreite Einkünfte.

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST gilt die EST für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und die Anforderlichkeit einer Veranlagung besteht nicht.

Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoEST mit null berechnet wird.

Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird.

Die Ausübung einer Veranlagungsoption ist sinnvoll, wenn Überschüsse mit Verlusten innerhalb des § 30 EStG in einem Kalenderjahr zusammentreffen.

Abbildung 18: Regelbesteuerung Fallbeispiel 4

Quelle: eigene Darstellung

3.2.5 Fallbeispiel 5

Angabe des 5. Fallbeispiels:

E GmbH hält im Anlagevermögen unter anderem ein Gebäude inkl. Grundstück, das aufgrund einer behördlichen Einwirkung enteignet wird. Das Grundstück befindet sich in der Nähe von Graz. Das Gebäude wurde am 14.09.2001 errichtet. Die Anschaffungskosten betragen € 420.000,00. Der Veräußerungserlös beträgt € 650.000,00. Der behördliche Eingriff wirkt sich auf eine Fläche von 200 m² aus. Der veräußerte Anteil beträgt 300 m².

Lösung des Falls von Hr. StB Mag. Norbert Baier:

Veräußerung:

- die GmbH hält das Grundstück im Anlagevermögen
- die Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft erfolgt gem. UGB
- gem. § 5 EStG gehören Grund und Boden ebenso wie das Gebäude zum Betriebsvermögen
- die Anschaffungskosten betragen € 420.000,00; es wird davon ausgegangen, dass in diesem Betrag die Anschaffungskosten des Grund und Bodens und des Gebäudes enthalten sind
- eine eigene „Grundstücksbesteuerung“ gibt es im Bereich der Kapitalgesellschaften nicht; es kommt zu einem Veräußerungserlös und dem dazugehörigen Buchwertabgang
- der Buchwert liegt tendenziell unter den Anschaffungskosten, da zumindest das Gebäude in aller Regel einer Abschreibung unterliegt; hier wird von der Fiktion ausgegangen, dass die Anschaffungskosten dem Buchwert entsprechen
- Dieser erste Schritt gilt grundsätzlich in der UGB-Bilanz als auch steuerlich:

€ 650.000,00	Veräußerungserlös
€ 420.000,00	AK = BW
<hr/>	
€ 230.000,00	Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks
25 %	Körperschaftsteuer
<hr/>	
€ 57.500,00	KöSt „Anteil“ Veräußerung Grundstück

Begünstigung:

Behördliche Einwirkung klingt nach Enteignung und Enteignung klingt nach eventueller steuerlicher Begünstigung. Der § 37 (3) EStG sieht eine Verteilung der stillen Reserven, die aufgrund einer Enteignung bzw. zur Vermeidung einer solchen aufgedeckt werden, auf fünf Jahre vor. Eine Übertragung gem. § 12 EStG ist bei einer Kapitalgesellschaft jedenfalls nicht zulässig. Ein Verweis im KStG auf die Bestimmung des § 37 (3) EStG ist nicht zu finden. Daher steht der GmbH diese Begünstigung nicht zu.

Das KStG verweist ganz allgemein auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG. Im § 30 EStG (private Grundstücksveräußerung) ist die Steuerfreiheit für Grundstücksenteignungen geregelt. Gem. § 4 (3a) Z. 1 EStG gilt diese Befreiung auch für Grundstücke im Betriebsvermögen. Somit sollte die Befreiung auch für Kapitalgesellschaften im Bereich der KöSt seine Gültigkeit haben.

Somit ergibt sich Folgendes:

300 m² Gesamtfläche

200 m² werden enteignet

Damit dürfen 66,67 % steuerfrei belassen werden. (Die 20%-Freigrenze findet keine Anwendung, da das restliche Grundstück auch ohne die enteignete Fläche noch nutzbar ist.)

€ 230.000,00	Gewinn aus der Veräußerung
66,67 %	steuerfrei gem. obiger Begründung
<hr/>	
€ 153.333,33	steuerfrei gem. obiger Begründung (MWR)
€ 76.666,67	Steuerpflichtig
25 %	KöSt
<hr/>	
€ 19.166,67	KöSt-Belastung

ImmoESt:

Auf den ersten Blick macht eine ImmoESt im Bereich der Körperschaften keinen Sinn, vor allem, da der Steuersatz der ImmoESt bei 30 % liegt, während die KöSt derzeit 25 % beträgt. Für die Eintragung ins Grundbuch ist jedoch die ordnungsgemäße Entrichtung der ImmoEst erforderlich. Der Verweis erfolgt im § 24 (2) und 24 (3) des KStG - verweist auf § 30b des EStG. Diese Bestimmung im § 30b (1a) EStG normiert, dass die ImmoESt für Körperschaften 25 % beträgt. Damit wird eine Selbstbemessung und Abfuhr ermöglicht und der Käufer kann ins Grundbuch.

Gem. § 30c (4) 5. Teilstrich EStG kann eine Selbstberechnung bei einem Verfahren gem. EO unterbleiben. Es wird davon ausgegangen, dass dies hier nicht der Fall ist. Somit ist die berechnete KöSt als ImmoESt vorab abzuführen. Diese ist als Vorauszahlung auf die KöSt anrechenbar.

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Mithilfe der nachfolgend dargestellten Abbildungen wird visualisiert, dass die Lösung von Hr. StB Mag. Norbert Baier mit den Auswertungen des Excel-Tools übereinstimmt. Hr. Baier ist von der Fiktion ausgegangen, dass der Buchwert den Anschaffungskosten entspricht. Diese Fiktion wurde auch bei der Eingabe in das Tool berücksichtigt, damit die Lösungen überprüfbar sind. Des Weiteren wurde die Freigrenze von 20 % nicht beansprucht, da der verbleibende Grundanteil auch ohne die enteignete Fläche nutzbar ist.

Liegt eine Veräußerung vor?	sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem Grundstück entgeltlich übertragen wird
Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?	Juristische Person
Wurde das Gebäude aufgrund eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen verkauft?	Ja
Beträgt die zusätzlich abgelöste, aber nicht von einem Eingriff betroffene Fläche max. 20 % der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche?	Nein
Die Befreiung steht nur anteilig zu. Für die 20 % übersteigende Fläche müssen Einkünfte berechnet werden.	Weiter
Weiter zur Einkünfteermittlung.	
Trifft ein Tatbestand der folgenden Auflistung zu? - Grundstücke des UV - Schwerpunkt ($\geq 20\%$) der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken - Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung - stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden - betriebliche oder private Einkünfte bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird	Nein
Sind Grundstücke des Privatvermögens und Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen?	Nein
Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist nicht zulässig.	Weiter
Weiter zur Regeleinkünfteermittlung.	

Abbildung 19: Auswertung Fallbeispiel 5
Quelle: eigene Darstellung

Veräußerungserlös

alle wirtschaftlichen Vorteile	216.666,67
+ Übernahme ImmoESt	
= Veräußerungserlös	216.666,67

Anschaffungskosten

Kaufpreis	140.000,00
+ Vertragserrichtungskosten	
+ Beratungskosten	
+ Provisionen	
+ Gebühren und Abgaben	
+ Aufschließungskosten	
+ Ablöse für Wohnungsrecht	
+ Sonstige ansetzbare Anschaffungskosten	
= Anschaffungskosten	140.000,00

Herstellungskosten

Herstellungskosten von Straßen und Wegen	
+ Anschlusskosten an Versorgungsnetze	
+ Planungskosten	
+ fremdübliche LK f. mitbeschäftigte Familienmitglieder	
+ angemessene Teile der MGK und FGK	
+ Finanzierungskosten	
+ Grabungsarbeiten	
+ Rodungen	
+ Planierungen	
+ Begradigungen	
+ Bodensicherungen bzw. -befestigungen	
+ Terrassierungen	
+ Bodenverbesserungen	
+ sonstige ansetzbare Herstellungskosten	
= Herstellungskosten	0,00

Einkünfteermittlung

Veräußerungserlös	216.666,67
Anschaffungskosten	140.000,00
Herstellungsaufwendungen	0,00
Instandsetzungsaufwendungen	
- AfA	
- steuerfreie Beträge	
+ AK von Grundstücksteilen an Gemeinde	
- Adaptierte Anschaffungskosten	140.000,00
= Zwischensumme	76.666,67
- Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung inkl. Fremdhonorare	
- Vorsteuerberichtigungen	
= Überschuss oder Verlust gem. § 30 (3) EStG	76.666,67
* davon 30 % Immobilienertragsteuer für natürliche Personen	23.000,00
* davon 25 % Immobilienertragsteuer für juristische Personen	19.166,67

Abbildung 20: Berechnung Fallbeispiel 5 - Teil 1
Quelle: eigene Darstellung

Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte, sowie für steuerbefreite Einkünfte. Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST gilt die ESt für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und die Erforderlichkeit einer Veranlagung besteht nicht.

Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoEST mit null berechnet wird.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrEST vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird. Die Anwendung der §§ 30b und 30c des EStG wird allerdings lt. § 24 (3) Z. 4 KStG für Körperschaften gem. § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Z 1, sofern diese unter § 7 Abs. 3 KStG fallen und für Privatstiftungen verneint. Wird der Steuerabzug mit dem besonderen Steuersatz von 30 % berechnet, steht die Möglichkeit zur Veranlagung mit dem Regelkörperschaftsteuersatz in Höhe von 25 % offen.

Abbildung 21: Berechnung Fallbeispiel 5 - Teil 2
Quelle: eigene Darstellung

3.2.6 Fallbeispiel 6

Angabe des 6. Fallbeispiels:

Fr. F. verkaufte ihr Mietshaus in Gmunden am 23.01.2018. Das Haus liegt im Anwendungsbereich des MRG. Das Haus wurde im Jahr 1901 gebaut. Im Jahr 1990 erwarb die Mutter von Frau F. das Haus um € 190.000,00. Aus gesundheitlichen Gründen schenkte die Mutter das Haus Fr. F. im Jahr 2014. Das Haus wurde seit der Anschaffung zur Vermietung genutzt. Im Jahr 2015 fielen Herstellungsaufwendungen in Höhe von € 130.000,00 an. Im April 2016 fand ein Mieterwechsel statt. Hierfür wurde eine Ablöse für Investitionen an den alten Mieter geleistet. Der Ersatz von Aufwendungen wird im § 10 MRG geregelt. Frau F. bezahlte für die Selbstbemessung gem. § 30c EStG € 450,00. Vermittlungsprovisionen für den Verkauf von € 15.000,00 fielen ebenso an. Der Veräußerungserlös beträgt € 350.000,00.

Lösung des Falls von Hr. StB Mag. Andreas Gruber:

- Hauptwohnsitzbefreiung?
nein, Verkäufer hat nicht darin gewohnt
- Herstellerbefreiung Gebäude?
nein, Gebäude wurde nicht selbst hergestellt und wurde auch zur Einkünfteerzielung verwendet
- Betriebs- oder Privatvermögen?

Privatvermögen, keine betriebliche Verwendung

- Alt- oder Neuvermögen?

Altvermögen, war zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen

Einkünfteermittlung Altvermögen private Grundstücksveräußerung (2 Möglichkeiten):

1. Regeleinkünfteermittlung nach § 30 (3) EStG

- Veräußerungserlös abzüglich Restbuchwerte für Grund, Gebäude, Herstellungskosten und Instandsetzungen
- abzüglich Kosten Selbstberechnung § 30c EStG abzüglich Beträge aus Vorsteuerberichtigungen § 12 (10) UStG

2. Pauschaleinkünfteermittlung nach § 30 (4) Z. 2 EStG

- Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufserlös und den mit 86 % des Verkaufserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten
- Erhöhung Unterschiedsbetrag um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Absatz 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen (1/15 Absetzungen) soweit sie in innerhalb von 15 Jahren vor der Veräußerung vom Veräußerer oder unentgeltlichen Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.
- Investitionsablösen gemäß § 10 MRG für Herstellungsaufwand können über Antrag auf 10 Jahre verteilt werden (§ 28 Absatz 4 EStG). Diese Investitionsablösen sind keine Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Absatz 3 EStG.

Berechnung ImmoESt nach § 30 (4) Z. 2 EStG (Pauschaleinkünfteermittlung) – Möglichkeit 2:

Veräußerungserlös	€ 350.000,00
Anschaffungskosten pauschal (86 % d. Verkaufserlöses)	- € 301.000,00
<hr/>	
Zwischensumme 1	€ 49.000,00
zuzüglich 3/15 Teilbeträge gem. § 28 (3) abgesetzt, 50 % v. € 26.000,00	€ 13.000,00
<hr/>	
Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen	€ 62.000,00
besondere Steuersatz ImmoESt gem. § 30a (1) EStG	30 %
<hr/>	
Immobilienwertsteuer	€ 18.600,00
<hr/>	

Vermittlungsprovision ist gem. § 20 (2) EStG nicht abzugsfähig, steht in unmittelbarem Zusammenhang mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem. § 30a (1) EStG angewendet wurde. Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30 % kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif

angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Diese Option kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, angewendet werden (§ 30a Absatz 2 EStG).

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Die Prüfungen über die Anwendbarkeit einer der Befreiungen bzw. der unterschiedlichen Einkünfteermittlungen wurden anhand der programmierten Formulare im Excel-Tool durchgeführt. Die Auswertungstabelle zeigt die Ergebnisse. Evident ist, dass keine Befreiung anwendbar ist und die Liegenschaft zum Altvermögen zählt und dadurch die pauschale Einkünfteermittlung sowie die Regeleinkünfteermittlung zulässig sind. Diese Lösung ist ident mit jener von Hr. StB Mag. Andreas Gruber. Die Auswertungstabelle des Tools wird nachfolgend eingefügt.

Liegt eine Veräußerung vor?	Verkauf
Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?	Natürliche Person
Gehört das Grundstück zum Privat- oder Betriebsvermögen?	Privat
Handelt es sich um eine Eigentumswohnung?	Nein
Handelt es sich um ein Wohnhaus mit nicht mehr als 2 Wohnungen?	Ja
Wählen Sie das Ausmaß der privaten Nutzung:	0 % - 66,6 %
Die Hauptwohnsitzbefreiungen sind nicht anwendbar.	Weiter
Weiter zur Prüfung der Herstellerbefreiung.	
Wurde das Gebäude in eigener Arbeitsleistung errichtet?	Nein
Wurde das Gebäude durch Bauunternehmen errichtet und dabei das (finanzielle) Baurisiko selbst getragen?	Nein
Die Herstellerbefreiung ist nicht anwendbar.	Weiter
Weiter zur Prüfung des behördlichen Eingriffes.	
Wurde das Gebäude aufgrund eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen verkauft?	Nein
Wurde ein Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren durchgeführt?	Nein
Wurde eine behördliche Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland durchgeführt?	Nein
Trifft ein Tatbestand der folgenden Auflistung zu? - Grundstücke des UV - Schwerpunkt ($\geq 20\%$) der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken - Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung - stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden - betriebliche oder private Einkünfte bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird	Nein
Sind Grundstücke des Privatvermögens und Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen?	Ja
Wurde das Grundstück vor dem 01.04.2012 angeschafft und war es am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfange? Oder wurde das Grundstück nach dem 31.12.1987 erstmals in Bauland umgewidmet?	Ja
Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist zulässig. Die Option zur Regeleinkünfteermittlung und die Option zur Regelbesteuerung werden ebenso geprüft.	Weiter

Abbildung 22: Auswertung Fallbeispiel 6
Quelle: eigene Darstellung

Für die Berechnung der Einkünfte sind vor der Eingabe in das Excel-Tool folgende Überlegungen notwendig: Im Rahmen der pauschalen Einkünfteermittlung ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten um die Hälfte der in Teilbeträgen gem. § 28 (3) EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen zu erhöhen. In diesem Beispiel fielen im Jahr 2015 Herstellungsaufwendungen in Höhe von € 130.000,00 an. Das bedeutet, dass für die Jahre 2015-2017 Herstellungsaufwendungen abgesetzt wurden. Die Hälfte von den 3/15 der € 130.000,00 muss somit hinzugerechnet werden. Diese Berechnung ergibt einen Betrag von € 13.000,00.

Das Tool überprüft des Weiteren, ob die Option zur Regeleinkünfteermittlung vorteilhaft ist. Hierfür dürfen die Anschaffungskosten um Herstellungsaufwendungen erhöht werden, soweit

diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Im konkreten Fall wurden von den € 130.000,00 nur 3/15, sprich € 26.000,00, geltend gemacht. Der Rest in Höhe von € 104.000,00 darf den Anschaffungskosten zugezählt werden. Dagegen sind die Anschaffungskosten um die Absetzungen für Abnutzung zu vermindern, wenn diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind. Vor 01.01.2016 betrug die Absetzung für Abnutzung gem. § 8 EStG 2 %. Für die Jahre 1990-2015 konnten somit Absetzungen für Abnutzungen in Höhe von 2 % und für die Jahre 2016 und 2017 1,5 % und für 2018 eine Halbjahresabschreibung geltend gemacht werden. Die Anschaffungskosten im Jahr 1990 betragen € 190.000,00 für Grund und Boden und Gebäude. Der Gebäudeanteil wird mit 20 % gem. GrundanteilV angenommen. Die Absetzung für Abnutzung beträgt für die Jahre 1990-2015 somit € 3.040,00 und ab 2016 € 2.280,00 pro Jahr. Insgesamt ergeben sich Abschreibungen von € 79.040,00 bis 2015 und ab 2016 bis zum Verkauf Abschreibungen in Höhe von € 5.700,00. Diese Überlegungen fließen in die Berechnungen des Excel-Tools ein. Die Berechnungen werden nachfolgend dargestellt. Die Auswertung zeigt, dass die pauschale Einkünfteermittlung zum steueroptimalen Ergebnis führt und die Berechnung des Tools ident mit jener von Hr. StB Mag. Gruber ist.

Pauschale Einkünfteermittlung

Umwidmungsfall

Veräußerungserlös		350.000,00
- 40 % des Veräußerungserlöses		140.000,00
<hr/>		
+ Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwend.		175.000,00
= Einkünfte gem. § 30 (4) Z. 1 EStG		0,00
* davon 30 % ImmoEST		0,00
* davon 25 % ImmoEST		0,00

Übrige Fälle

Veräußerungserlös		350.000,00
- 86 % des Veräußerungserlöses		301.000,00
<hr/>		
+ Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwend.		13.000,00
= Einkünfte gem. § 30 (4) EStG		62.000,00
* davon 30 % ImmoEST		18.600,00
* davon 25 % ImmoEST		15.500,00

Regeleinkünfteermittlung

Veräußerungserlös

alle wirtschaftlichen Vorteile		350.000,00
+ Übernahme ImmoEST		0,00
= Veräußerungserlös		350.000,00

Anschaffungskosten

Kaufpreis		190.000,00
+ Vertragserrichtungskosten		0,00
+ Beratungskosten		0,00
+ Provisionen		0,00
+ Gebühren und Abgaben		0,00
+ Aufschließungskosten		0,00
+ Ablöse für Wohnungsrecht		0,00
+ Sonstige ansetzbare Anschaffungskosten		0,00
= Anschaffungskosten		190.000,00

Herstellungskosten

Herstellungskosten von Straßen und Wegen		
+ Anschlusskosten an Versorgungsnetze		
+ Planungskosten		
+ fremdübliche LK f. mitbeschäftigte Familienmitglieder		
+ angemessene Teile der MGK und FGK		
+ Finanzierungskosten		
+ Grabungsarbeiten		
+ Rodungen		
+ Planierungen		
+ Begradigungen		
+ Bodensicherungen bzw. -befestigungen		
+ Terrassierungen		
+ Bodenverbesserungen		
+ sonstige ansetzbare Herstellungskosten		
= Herstellungskosten		0,00

Abbildung 23: Pauschale Einkünfteermittlung Fallbeispiel 6

Quelle: eigene Darstellung

Einkünfteermittlung

Veräußerungserlös		350.000,00
Anschaffungskosten	190.000,00	
Herstellungsaufwendungen	104.000,00	
Instandsetzungsaufwendungen		
- AfA	84.740,00	
- steuerfreie Beträge		
+ AK von Grundstücksteilen an Gemeinde		
Adaptierte Anschaffungskosten		209.260,00
Zwischensumme		140.740,00
Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung inkl. Fremdhonorare		
Vorsteuerberichtigungen	450,00	
Überschuss oder Verlust gem. § 30 (3) EStG		140.290,00
davon 30 % Immobilienertragsteuer für natürliche Personen		42.087,00
davon 25 % Immobilienertragsteuer für juristische Personen		35.072,50

Option zur Regeleinkünfteermittlung sinnvoll?

Einkünfte gem. § 30 (3) EStG	140.290,00
Einkünfte gem. § 30 (4) EStG	62.000,00

Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung vorteilhafter.

Abbildung 24: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 6
Quelle: eigene Darstellung

Option zur Regelbesteuerung bei natürlichen Personen sinnvoll?

EST bei Anwendung des Einkommensteuertarifs:

Gesamtbetrag der Einkünfte (inkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	62.000,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	19.440,00

EST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes:

Gesamtbetrag der Einkünfte (exkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	0,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	0,00

ImmoEST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes

EST auf andere Einkünfte	18.600,00
Gesamte Steuerbelastung	18.600,00

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption

Ges. Steuerbelastung bei Anwendung des besonderen Steuersatzes	18.600,00
--	-----------

Option zur Regelbesteuerung nicht vorteilhaft.

Auswahl natürliche / juristische Person

natürliche Person - besonderer Steuersatz

Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte, sowie für steuerbefreite Einkünfte.

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST gilt die EST für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und die Anforderlichkeit einer Veranlagung besteht nicht.

Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoEST mit null berechnet wird.

Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird.

Die Ausübung einer Veranlagungsoption ist sinnvoll, wenn Überschüsse mit Verlusten innerhalb des § 30 EStG in einem Kalenderjahr zusammentreffen.

Abbildung 25: Regelbesteuerung Fallbeispiel 6

Quelle: eigene Darstellung

3.2.7 Fallbeispiel 7

Angabe des 7. Fallbeispiels:

Fr. G. verkauft ihr Einfamilienhaus inkl. Grundstück in Trofaiach am 18.05.2018. Sie erbt das Grundstück von ihren Eltern. Diese errichteten das Haus im Jahr 1940. Das gesamte Grundstück umfasst 1.200 m². Die Anschaffungskosten inkl. Grundstück betragen damals € 150.000,00. Fr. G. hat ihren Hauptwohnsitz seit ihrer Geburt in diesem Haus. Der Hauptwohnsitz wurde mit Anfang des Jahres 2018 aufgegeben. Der Veräußerungserlös am 18.05.2018 wird sich auf € 510.000,00 belaufen.

Lösung des Falls von Hr. StB Mag. Bernd Feichtner:

- private Grundstücksveräußerung – ok.
- Altvermögen – ok.
- Hauptwohnsitzbefreiung
 - 1. Tatbestand – nein (keine Anschaffung)
 - 2. Tatbestand – ok.
- Grundanteil 1.200 m²
1.000 m² übersteigende Anteil lt. Rz 6634 EStR steuerpflichtig
- keine Angaben betreffend Wertverhältnis von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits; Annahme lt. Rz 6645 in Verbindung mit Rz 6447 EStR Anteil Grund und Boden 20 %

Veräußerungserlös gesamt	€ 510.000,00	
davon 20 %	€ 102.000,00	1.200 m ²
<hr/>		
Veräußerungserlös pflichtig	€ 17.000,00	200 m ²
davon 4,20 %	€ 714,00	ImmoESt

Alternativ:

VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0025 – „Grundanteil, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“; möglicherweise in 1.200 m² in Trofaiach gedeckt

Lösung mithilfe des Excel-Tools:

Anhand der nachfolgend eingefügten Abbildungen ist erkennbar, dass die Berechnung von Hr. StB Mag. Bernd Feichtner mit den Excel-Auswertungen ident ist. Die Immo-ESt wurde nur für den 1.000 m² übersteigenden Grundanteil berechnet. Der Grundanteil beläuft sich gem. der GrundanteilV auf 20 %. Die pauschale Einkünfteermittlung führt im Gegensatz zur Regeleinkünfteermittlung zum steueroptimalen Ergebnis. Unter der Fiktion, dass keine weiteren Einkünfte anfallen, würde die Option zur Regelbesteuerung zu keiner Steuerbelastung führen, da die Einkünfte in Höhe von € 2.380,00 steuerfrei wären.

Liegt eine Veräußerung vor?	Verkauf
Ist die Person des Verkäufers eine natürliche oder juristische Person?	Natürliche Person
Gehört das Grundstück zum Privat- oder Betriebsvermögen?	Privat
Handelt es sich um eine Eigentumswohnung?	Nein
Handelt es sich um ein Wohnhaus mit nicht mehr als 2 Wohnungen?	Ja
Wählen Sie das Ausmaß der privaten Nutzung:	100%
Liegt der Ort der Eigentumswohnung bzw. des Wohnhauses in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes mit dem umfassende Amtshilfe besteht?	Ja
Kann ein Wohnsitz begründet werden?	
Umstände, die darauf schließen lassen, dass Wohnung beibehalten u. benutzt wird: Steuerpflichtige hat dort Mittelpunkt der Lebensinteressen (persönliche u. wirtschaftliche Beziehungen müssen beachtet werden), Hauptwohnsitzmeldung, Ort der Zustellung der Post, Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden u. Arbeitgeber, Höhe d. Strom- und Wasserverbrauchs	Ja
Hat das Gebäude oder die Wohnung dem Steuerpflichtigen ab Kauf bis zur Veräußerung durchgehend für mind. 2 Jahre als Hauptwohnsitz gedient?	Ja
Wurde der Hauptwohnsitz entgeltlich angeschafft?	Nein
Hat das Gebäude oder die Wohnung dem Steuerpflichtigen innerhalb der letzten 10 Jahre für mind. 5 Jahre ununterbrochen als Hauptwohnsitz gedient?	Ja
Wurde der Hauptwohnsitz aufgegeben?	Ja
Ist der Grundanteil größer als 1000 m ² oder werden mehr als 2 Kfz-Stellplätze mitveräußert?	Ja
Die Hauptwohnsitzbefreiung kann nur für 1000 m ² und 2 mitveräußerte Kfz-Stellplätze angewendet werden. Einkünfte müssen für den 1000 m ² übersteigenden Grundanteil, sowie ab dem dritten mitveräußerten Kfz-Stellplatz ermittelt werden.	Weiter
Weiter zur Ermittlung der Einkünfte.	
Trifft ein Tatbestand der folgenden Auflistung zu?	
- Grundstücke des UV	
- Schwerpunkt ($\geq 20\%$) der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken	
- Minderung des Buchwertes durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung	Nein
- stille Reserven, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt wurden	
- betriebliche oder private Einkünfte bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird	
Sind Grundstücke des Privatvermögens und Grundstücke im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG betroffen?	Ja
Wurde das Grundstück vor dem 01.04.2012 angeschafft und war es am 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen? Oder wurde das Grundstück nach dem 31.12.1987 erstmals in Bauland umgewidmet?	Ja
Die Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung ist zulässig. Die Option zur Regeleinkünfteermittlung und die Option zur Regelbesteuerung werden ebenso geprüft.	Weiter

Abbildung 26: Auswertung Fallbeispiel 7

Quelle: eigene Darstellung

Pauschale Einkünfteermittlung

Umwidmungsfall

Veräußerungserlös		0,00
- 40 % des Veräußerungserlöses		0,00
+ Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwend.		0,00
= Einkünfte gem. § 30 (4) Z. 1 EStG		0,00
* davon 30 % ImmoESt		0,00
* davon 25 % ImmoESt		0,00

Übrige Fälle

Veräußerungserlös		17.000,00
- 86 % des Veräußerungserlöses		14.620,00
+ Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwend.		2.380,00
= Einkünfte gem. § 30 (4) EStG		2.380,00
* davon 30 % ImmoESt		714,00
* davon 25 % ImmoESt		595,00

Regaleinkünfteermittlung

Veräußerungserlös

alle wirtschaftlichen Vorteile		17.000,00
+ Übernahme ImmoESt		0,00
= Veräußerungserlös		17.000,00

Anschaffungskosten

Kaufpreis		5.000,00
+ Vertragserrichtungskosten		0,00
+ Beratungskosten		0,00
+ Provisionen		0,00
+ Gebühren und Abgaben		0,00
+ Aufschließungskosten		0,00
+ Ablöse für Wohnungsrecht		0,00
+ Sonstige ansetzbare Anschaffungskosten		0,00
= Anschaffungskosten		5.000,00

Herstellungskosten

Herstellungskosten von Straßen und Wegen		0,00
+ Anschlusskosten an Versorgungsnetze		0,00
+ Planungskosten		0,00
+ fremdübliche LK f. mitbeschäftigte Familienmitglieder		0,00
+ angemessene Teile der MGK und FGK		0,00
+ Finanzierungskosten		0,00
+ Grabungsarbeiten		0,00
+ Rodungen		0,00
+ Planierungen		0,00
+ Begräbnisse		0,00
+ Bodensicherungen bzw. -befestigungen		0,00
+ Terrassierungen		0,00
+ Bodenverbesserungen		0,00
+ sonstige ansetzbare Herstellungskosten		0,00
= Herstellungskosten		0,00

Abbildung 27: Pauschale Einkünfteermittlung Fallbeispiel 7

Quelle: eigene Darstellung

Einkünfteermittlung

Veräußerungserlös		17.000,00
Anschaffungskosten	5.000,00	
Herstellungsaufwendungen	0,00	
Instandsetzungsaufwendungen		
- AfA		
- steuerfreie Beträge		
+ AK von Grundstücksteilen an Gemeinde		
Adaptierte Anschaffungskosten		5.000,00
Zwischensumme		12.000,00
Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung inkl. Fremdhonorare		
Vorsteuerberichtigungen		
Überschuss oder Verlust gem. § 30 (3) EStG		12.000,00
davon 30 % Immobilienertragsteuer für natürliche Personen		3.600,00
davon 25 % Immobilienertragsteuer für juristische Personen		3.000,00

Option zur Regeleinkünfteermittlung sinnvoll?

Einkünfte gem. § 30 (3) EStG	12.000,00
Einkünfte gem. § 30 (4) EStG	2.380,00

Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung vorteilhafter.

Abbildung 28: Regeleinkünfteermittlung Fallbeispiel 7
Quelle: eigene Darstellung

Option zur Regelbesteuerung bei natürlichen Personen sinnvoll?

EST bei Anwendung des Einkommensteuertarifs:

Gesamtbetrag der Einkünfte (inkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	2.380,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	0,00

EST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes:

Gesamtbetrag der Einkünfte (exkl. Priv. Grundstücksveräußer.)	714,00
Einkommensteile bis 11.000	0%
Einkommensteile über 11.000 bis 18.000	25%
Einkommensteile über 18.000 bis 31.000	35%
Einkommensteile über 31.000 bis 60.000	42%
Einkommensteile über 60.000 bis 90.000	48%
Einkommensteile über 90.000	50%
Einkommensteile über 1.000.000	55%
EST	0,00

ImmoEST bei Anwendung des besonderen Steuersatzes	714,00
EST auf andere Einkünfte	0,00
Gesamte Steuerbelastung	714,00
Ges. Steuerbelastung bei Anwendung der Regelbesteuerungsoption	0,00
Ges. Steuerbelastung bei Anwendung des besonderen Steuersatzes	714,00

Option zur Regelbesteuerung vorteilhaft

Auswahl natürliche / juristische Person

natürliche Person - besonderer Steuersatz

Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte, sowie für steuerbefreite Einkünfte.

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST gilt die EST für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und die Erforderlichkeit einer Veranlagung besteht nicht.

Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoEST mit null berechnet wird.

Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung.

Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird.

Die Ausübung einer Veranlagungsoption ist sinnvoll, wenn Überschüsse mit Verlusten innerhalb des § 30 EStG in einem Kalenderjahr zusammentreffen.

Abbildung 29: Regelbesteuerung Fallbeispiel 7
Quelle: eigene Darstellung

3.3 Kritische Reflexion der Überprüfung

Die Überprüfung der Validität des Excel-Tools anhand der einzelnen Fallbeispiele hat ergeben, dass die typisch auftretenden Konstellationen bei Immobilienveräußerungen mithilfe des Excel-Tools gelöst werden können. In die Fallbeispiele wurden unterschiedliche Themengebiete und auch Sonderbestimmungen eingebettet. Die Beispiele beinhalten die Anwendungen der Hauptwohnsitzbefreiung und der Herstellerbefreiung bei natürlichen Personen und die des behördlichen Eingriffes bei juristischen Personen. Die Befreiungen umfassen zum Teil den gesamten Veräußerungserlös, in gewissen Beispielen sind sie jedoch nur anteilig anwendbar und für die restlichen Erlöse sind in diesen Fällen Einkünfte zu berechnen. Gegenteilig dazu wurden auch Beispiele für die Überprüfung erstellt, in denen keine Befreiung angewendet werden kann. In den Beispielen sind Liegenschaften vorhanden, die entweder als Alt- oder Neuvermögen identifiziert werden können. Somit erfolgten die Berechnungen der Einkünfte anhand der pauschalen Einkünfteermittlung sowie der Regeleinkünfteermittlung. Des Weiteren variiert die Person des Verkäufers. Diese tritt entweder als natürliche Person, die Betriebs- oder Privatvermögen veräußert, oder als juristische Person auf. Im Rahmen der Einkünfteermittlung bei natürlichen Personen stellte sich somit auch die Frage der Vorteilhaftigkeit der Option zur Regelbesteuerung. Einige Sonderbestimmungen, wie zum Beispiel die mitveräußerten Kfz-Stellplätze oder der mitveräußerte 1.000 m² übersteigende Grundanteil sind ebenso in den Angaben der Fallbeispiele enthalten. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die zusammengestellten Beispiele äußerst vielfältig sind und einen großen Bereich der Immobilienveräußerungen abdecken.

Jedes Beispiel wurde von einer anderen Person berechnet, wobei alle involvierten Personen die Befugnis zur Ausführung der Steuerberatungstätigkeit aufweisen. Daraus kann geschlossen werden, dass jede Person das fachliche Know-how, das für die Lösung der Beispiele notwendig ist, besitzt. Die Lösungen der Steuerberater/innen wurden inhaltlich unverändert in die Masterarbeit aufgenommen. Wichtig ist auch zu erwähnen, dass das Excel-Tool den Steuerberatern/innen nicht für eine mögliche Berechnung bzw. zum Vergleich der Auswertungen zur Verfügung gestellt wurde. Angesichts der angeführten Punkte ist die Qualität der Lösungen der Steuerberater/innen gewährleistet.

Die Eingabe der Fallbeispiele in das Excel-Tool wurde unabhängig von den Lösungen der Steuerberater/innen durchgeführt. Die diesbezügliche Vorgehensweise war immer dieselbe. Die Anwendbarkeit einer der Befreiungen bzw. die Wahl der Einkünfteermittlungen wurde anhand der

in die Formulare eingespeisten Fragen, abgeklärt. Die Berechnungen der Einkünfte erfolgten mithilfe der jeweils vorgesehenen Berechnungstabellenblätter. Innerhalb der Berechnungsschemata wurden nur die nicht schreibgeschützten Zellen bearbeitet. Diese Zellen umfassen beispielsweise den Veräußerungserlös, die Anschaffungskosten, die Herstellungsaufwendungen und die Absetzungen für Abnutzungen. Die Berechnungen wurden nach Eingabe dieser Daten durch die hinterlegten Formeln automatisch durchgeführt. Falls vorab Überlegungen zu den eingegebenen Beträgen notwendig waren, wurden auch diese beschrieben. Anhand dieser Ausführungen wird ersichtlich, dass die Funktionen des Tools sowohl für die Auswertungen als auch für die Berechnungen verwendet wurden und somit kann auch hier eine einwandfreie Dokumentation der Lösungen mittels Excel-Tool bestätigt werden. Zusammengefasst kann die Überprüfung der Validität des Tools als eine qualitative Vorgehensweise angesehen werden.

Nach Fertigstellung des Excel-Tools wurde dieses Hr. WP/StB Mag. Binder, MBA zur Durchsicht übermittelt. Hr. Binder ist geschäftsführender Gesellschafter und neben seiner Befugnis zum Wirtschaftsprüfer und Steuerberater auch Unternehmensberater und allgemein beedeter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger. In seiner Rückmeldung wurde angemerkt, dass das Excel-Tool auf Personen ausgelegt ist, die eine fachspezifische Ausbildung absolviert haben. Das Tool beinhaltet steuerliche Fachbegriffe und Abkürzungen, die fachspezifische Kenntnisse voraussetzen. Für User, die diese Vorkenntnisse nicht besitzen, sollte dementsprechend eine Legende erstellt werden. In dieser sollten Fachausdrücke beschrieben werden. So soll etwa eine Definition der Begriffe Alt- und Neuvermögen erfolgen sowie eine Erläuterung dessen, was es heißt, wenn Grundstücke am 31.03.2012 steuerverfangen bzw. nicht steuerverfangen waren.

Im Rahmen der Überprüfung der Validität ist ersichtlich geworden, dass in bestimmten Fällen vorab Überlegungen notwendig sind, die bei der Eingabe in das Excel-Tool berücksichtigt werden müssen. Im Bereich der Regeleinkünfteermittlung sind die Anschaffungskosten um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Im Gegensatz dazu sind die Anschaffungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu vermindern, soweit diese in der Vergangenheit bereits abgezogen worden sind. In Verbindung mit der pauschalen Einkünfteermittlung erhöht sich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten um die Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwendungen. Für alle diese Fälle ist jeweils eine bearbeitbare Zelle in den Berechnungstabellenblättern vorgesehen. Allerdings muss die Höhe der

Herstellungsaufwendungen oder der Absetzungen für Abnutzung im Vorfeld selbstständig berechnet werden. Um das Excel-Tool weiter verbessern zu können, wäre eine Möglichkeit, eine Formel zu hinterlegen, die durch Eingabe der Anschaffungskosten bzw. der Höhe der gesamten Herstellungsaufwendungen, der Nutzungsdauer und der Daten für die Höhe der anzusetzenden Herstellungsaufwendungen bzw. der Absetzungen für Abnutzung automatisch berechnet. Falls die Anschaffungskosten Grund und Boden und Gebäude subsumieren, wäre noch eine Zelle für die Eingabe des Grundanteils erforderlich. Dank dieser automatischen Berechnung wäre das Tool noch benutzerfreundlicher gestaltet. Darüber hinaus wurden bei der Überprüfung keine weiteren Verbesserungsmöglichkeiten festgestellt.

4. Zusammenfassung und Resümee

In Österreich ist nach wie vor ein Anstieg im Bereich des Immobilienmarktes zu erkennen. Der Trend sollte gemäß der RE/MAX-Experten weiterhin bestehen und die Prognose für die Zukunft ist mit stets steigenden Zahlen gezeichnet. Aufgrund dieser Tatsache wird in dieser Masterarbeit der Verkauf von Immobilien behandelt. Der Geschäftsführung des Kooperationsunternehmens Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit beschränkter Haftung ist aufgrund der Vielfalt von Geschäftsfällen, die Immobilienverkäufe zum Gegenstand haben, eine Spezialisierung auf diese Thematik bzw. eine einheitliche diesbezügliche Bearbeitung und Beratung ein Anliegen. Die Umsetzung dieser Ziele wurde in der vorliegenden Masterarbeit anhand der Konstruktion eines Excel-Tools verfolgt.

Für die Konstruktion des Excel-Tools war als erster Schritt die Auseinandersetzung mit dem EStG und den dazugehörigen EStR notwendig. Das EStG findet im Rahmen von Grundstücksveräußerungen Anwendung. Zusätzlich zu natürlichen Personen gelten die Regelungen teilweise auch für juristische Personen. Das KStG, das auf juristische Personen angewendet wird, verweist in vielen Gesetzesstellen auf das EStG, das somit auch im Bereich der Körperschaftsteuer maßgebend ist. Es erfolgte eine detaillierte Betrachtung der Paragraphen 30 bis 30c des EStG.

§ 30 (1) EStG umfasst Grundstücksveräußerungen, soweit die Anwendbarkeit der Befreiungen gem. § 30 (2) EStG nicht gegeben ist. Die Begriffe Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte umfassen unbebaute und bebaute Grundstücke, Superädifikate und grundstücksgleiche Rechte. Eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG ist jede entgeltliche Übertragung, wie beispielsweise ein Verkauf, ein Tausch oder ein sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, durch das ein Grundstück entgeltlich übertragen wird. Jeder Veräußerung steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung gegenüber. Ein Tauschvorgang ist als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang zu werten. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist gem. § 6 Z. 14 lit. a EStG jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Unter nahen Angehörigen wird von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft mit Bereicherungsabsicht ausgegangen, wenn die Werte der getauschten Grundstücke sich um mehr als 50 % unterscheiden. Bei unentgeltlichen Vorgängen liegt keine Veräußerung vor. Beispiele hierfür sind die Erbschaft, das Vermächtnis, die Schenkung unter Lebenden oder auf den Todesfall und bei Spiel oder Wette.

In § 30 (2) EStG werden die Einkünfte erläutert, die von der Besteuerung ausgenommen sind. Genannt werden die Hauptwohnsitzbefreiung, die Herstellerbefreiung, der behördliche Eingriff und das Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren. Zusätzlich zu diesen Befreiungen nennt der § 3 (1) Z. 33 EStG Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 (1) aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von der ESt befreit sind. Für natürliche Personen mit Privatvermögen sind alle Befreiungen denkbar, während für natürliche Personen mit Betriebsvermögen und juristische Personen nur der behördliche Eingriff, das Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren und die Abgeltung für Wertminderung möglich sind.

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst zwei Hauptwohnsitztatbestände, die vorrangig zur Herstellerbefreiung sind. Diese Tatbestände unterscheiden sich im Wesentlichen durch die vom Veräußerer zu erfüllenden Fristen und verfolgen den gemeinsamen Zweck, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Der erste Hauptwohnsitztatbestand beinhaltet die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Der zweite Hauptwohnsitztatbestand umfasst die Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung für durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben. Die Herstellerbefreiung gilt für selbst hergestellte Gebäude, die innerhalb der letzten zehn Jahre nicht der Erzielung von Einkünften gedient haben. Selbst hergestellte Gebäude sind jene, die der Eigentümer in eigener Arbeitsleistung errichtet hat oder die auf dessen Anweisung von einem Bauunternehmer errichtet wurden. Die/Der Steuerpflichtige muss hinsichtlich der Errichtung das (finanzielle) Baurisiko getragen haben.

Unter einem behördlichen Eingriff wird eine behördliche Einwirkung verstanden, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten beeinträchtigt. Ohne Übertragung des Eigentums wird das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt. Die Befreiung von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren hat zum Ziel, dass Maßnahmen, die dem öffentlichen Interesse bzw. dem Wohl der Allgemeinheit dienen, nicht durch Steuerbelastungen erschwert werden. Die Befreiung für Abgeltungen für Wertminderungen gewährleistet, dass diese in allen Fällen, unabhängig von der Einkunftsart, zur Anwendung kommt. Als Beispiel hierfür kann die Errichtung einer Pipeline oder eines Abwasserkanals genannt werden.

Die Absätze 3 bis 8 des § 30 EStG beinhalten Regeln für die Einkünfteermittlung. Für die Ermittlung der Einkünfte ist zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden. Unter Altvermögen werden alle Grundstücke subsumiert, die vor dem 01.04.2012 angeschafft wurden und am 31.03.2012 ohne Berücksichtigung einer Steuerbefreiung nicht steuerverfangen waren. Ein Grundstück ist nicht mehr steuerverfangen, wenn die zehnjährige Spekulationsfrist am 31.03.2012 bereits abgelaufen war. Diese Regelung betrifft Grundstücke des Privatvermögens und im betrieblichen Bereich findet sie Anwendung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 (3) oder § 4 (1) EStG. Gem. § 124b Z. 212 und Z. 212a EStG ist Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zum 31.03.2012 steuerhängig und stellt kein Altvermögen dar. Als Neuvermögen werden alle Grundstücke erfasst, die am 31.03.2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31.03.2012 angeschafft wurden. Ein Grundstück ist steuerverfangen, wenn die zehnjährige Spekulationsfrist am 31.03.2012 noch nicht abgelaufen war. Für Altvermögen sieht der § 30 (4) eine pauschale Einkünfteermittlung vor, während die Ermittlung der Einkünfte für Neuvermögen nach § 30 (3) vorzunehmen ist. Auf Antrag kann der/die Steuerpflichtige für Altvermögen ebenso die Regeleinkünfteermittlung heranziehen. Der Verlustausgleich und die Ermäßigungen der ESt werden in den Absätzen 7 und 8 des § 30 EStG geregelt.

§ 30a EStG beinhaltet Darlegungen zum besonderen Steuersatz bzw. zur analytischen Besteuerung und zur Regelbesteuerungsoption bzw. zu den Ausnahmen von der analytischen Besteuerung. Wenn die/der Steuerpflichtige anstelle des besonderen Steuersatzes die Regelbesteuerungsoption beantragt, muss diese auf sämtliche betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, ausgeübt werden. Der besondere Steuersatz darf nicht angewendet werden, wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist, der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt, der Buchwert durch eine vor dem 01.04.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist, stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 01.04.2012 aufgedeckt wurden, und wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird.

Die Entrichtung der ImmoESt, die Abgeltungswirkung, die Veranlagungsoption und die besondere Vorauszahlung sind Bestandteile des § 30b EStG. Mit der Entrichtung der selbst berechneten ImmoESt gilt die ESt für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten und es besteht keine Erforderlichkeit einer Veranlagung. Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen oder gem. EStR Rz 6723 die ImmoESt mit null, beispielsweise bei Annahme einer

Hauptwohnsitzbefreiung, berechnet wird. Im Falle einer späteren Umwidmung gem. § 30 (4) Z. 1 EStG entfällt die Abgeltungswirkung. Für betriebliche Grundstücksveräußerungen tritt keine Abgeltungswirkung ein und der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der zwingenden Veranlagung zur Anwendung. Eine Vorauszahlung im Sinne des § 30 (4) EStG entfaltet keine Abgeltungswirkung.

Die Veranlagungsoption gem. § 30b (3) EStG ist im Gegensatz zur Regelbesteuerungsoption gem. § 30a (3) EStG nur auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen anwendbar. Die Option zur Veranlagung kann auf einzelne Grundstücksveräußerungen beschränkt werden. Eine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung lt. § 30b (4) EStG tritt ein, wenn die GrESt vom Parteienvertreter nicht selbst berechnet wird. Des Weiteren ist eine obligatorische Vorauszahlung zu entrichten, wenn die GrESt vom Parteienvertreter zwar berechnet wird, der Zufluss des Veräußerungserlöses aber voraussichtlich erst später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt. Dasselbe gilt, wenn das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gem. § 133 EO veräußert wird.

Der § 30c EStG ergänzt Regelungen betreffend die Mitteilungsverpflichtung, die Mitteilungs- und Selbstberechnungsverpflichtung, die Entrichtungsverpflichtung und die Ausnahmen von der Selbstberechnungsverpflichtung. Gem. § 30c (1) EStG ist im Rahmen einer Abgabenerklärung mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte nach § 2 (3) Z 1 bis 3 oder 7 EStG erzielt werden. Dies gilt für positive und gem. EStR Rz 6729 auch für negative Einkünfte sowie für steuerbefreite Einkünfte.

Erwerbsvorgänge sind nach § 10 (1) GrEStG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Sofern Erwerbsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen sind, ist die Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats vorzulegen. Davon ausgenommen sind die Fälle gem. § 3 (1) Z 1 lit. b GrEStG. Die Mitteilungsverpflichtung und die Erstellung einer Abgabenerklärung entfallen, wenn der Parteienvertreter bei Erwerbsvorgängen eine Selbstberechnung der GrESt gem. § 11 GrEStG vornimmt. Die Parteienvertreter haben lt. § 30c (3) EStG die selbstberechnete ImmoESt zu entrichten. Die Ausnahmen von der Selbstberechnungsverpflichtung sind in § 30c (4) EStG geregelt.

Die im EStG enthaltenen Regeln für Grundstücksveräußerungen sind auch im Bereich des KStG anzuwenden, wenn dieses nicht abweicht. Die KStR nennen in der Rz 360 die Paragraphen 4, 30, 30b und 30c des EStG, die auch auf Körperschaften Anwendung finden. Ein zu erwähnender

Unterschied betrifft die Höhe des besonderen Steuersatzes. Gem. § 30b (1a) EStG kann eine Steuer in Höhe von 25 % entrichtet werden, wenn die/der Steuerpflichtige eine Körperschaft im Sinne des § 1 (1) KStG darstellt. Dasselbe gilt für die besondere Vorauszahlung im Sinne des § 30b (4) EStG.

Die ausgearbeitete Theorie wurde schrittweise im Zuge der Erstellung des Excel-Tools praktisch umgesetzt. Hierfür war es notwendig, die Funktionen des Visual Basic Editors in Microsoft Excel zu nutzen und die Anweisungen in der Sprache VBA zu schreiben. Die Prüfung dessen, ob eine Befreiung angewendet werden kann und welche Art der Einkünfteermittlung zulässig ist, wurde im Excel-Tool anhand von Fragen, die in Userforms eingebettet wurden, ermöglicht. Je nach Ergebnis wird zur jeweiligen Einkünfteermittlung weitergeleitet. Für die Berechnung der Einkünfte wurden vier unterschiedliche Tabellenblätter erstellt. Zwei Tabellenblätter sind für die Anwendung des besonderen Steuersatzes verantwortlich und die beiden anderen werden benötigt, wenn der besondere Steuersatz ausgeschlossen wird. Je eines der Tabellenblätter ist für die pauschale Einkünfteermittlung und für die Regeleinkünfteermittlung angedacht und das andere, wenn nur die Regeleinkünfteermittlung zulässig ist. Falls beide Einkünfteermittlungen möglich sind, wird die Option zur Regeleinkünfteermittlung geprüft. Alle Tabellenblätter prüfen für natürliche Personen die Vorteilhaftigkeit der Option zur Regelbesteuerung. Zum Schluss können anhand eines Drop-down-Feldes benutzerorientierte Informationen zu der Abgabenerklärung, der Entstehung der Steuerschuld, der Entrichtung einer selbstberechneten ImmoESt, der Abgeltungswirkung, der Erforderlichkeit einer Veranlagung und der Ausübung der Veranlagungsoption abgefragt werden. Die Informationen variieren aufgrund der von der/dem Benutzer/in getätigten Auswahl in der Drop-down-Liste. Die Auswahlmöglichkeiten sind „natürliche Personen – besonderer Steuersatz“, „natürliche Person – Regelbesteuerungsoption“ und „juristische Person“. Eine Auswertungstabelle dokumentiert alle Eingaben, die durch Userforms getätigt wurden. Dadurch ist das Ausdrucken der Ergebnisse problemlos möglich. Die Berechnungstabellenblätter sind außerdem so gestaltet, dass sie für den Druck geeignet sind.

Nach Fertigstellung des Excel-Tools erfolgte die Überprüfung der Validität. Für diesen Vorgang wurden im Vorfeld sieben Fallbeispiele erstellt, die von Steuerberater/innen von Feilenreiter & Co berechnet wurden. Dieselben Beispiele wurden unabhängig von den Berechnungen der Steuerberater/innen in das Excel-Tool eingegeben. Die Lösungen der Steuerberater/innen und die

Auswertungen des Excel-Tools wurden verglichen und das Resultat zeigt, dass alle Ergebnisse übereinstimmen und das Tool somit funktionsfähig ist.

Nach fertiggestellter Überprüfung wurde das Excel-Tool Hr. WP/StB Mag. Binder, MBA zur Durchsicht übermittelt. In seiner Rückmeldung wurde angemerkt, dass das Excel-Tool auf Personen ausgelegt ist, die eine fachspezifische Ausbildung absolviert haben, da es steuerliche Fachbegriffe und Abkürzungen beinhaltet, die fachspezifische Kenntnisse voraussetzen. Für User, die diese Vorkenntnisse nicht besitzen, sollte dementsprechend eine Legende erstellt werden. In dieser sollten Fachausdrücke beschrieben werden.

Im Rahmen der Überprüfung des Excel-Tools wurden Verbesserungsmöglichkeiten von Funktionen entdeckt, die für die zukünftige Nutzung des Tools hilfreich wären. In bestimmten Fällen sind vorab Überlegungen notwendig, die bei der Eingabe in das Excel-Tool berücksichtigt werden müssen. Im Bereich der Regeleinkünfteermittlung sind die Anschaffungskosten um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Im Gegensatz dazu sind die Anschaffungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu vermindern, soweit diese in der Vergangenheit bereits abgezogen worden sind. In Verbindung mit der pauschalen Einkünfteermittlung erhöht sich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten um die Hälfte der in Teilbeträgen abgesetzten Herstellungsaufwendungen. Für alle diese Fälle ist jeweils eine bearbeitbare Zelle in den Berechnungstabellenblättern vorgesehen. Allerdings muss die Höhe der Herstellungsaufwendungen oder der Absetzungen für Abnutzung im Vorfeld selbstständig berechnet werden. Um das Excel-Tool weiter verbessern zu können, wäre eine Möglichkeit, eine Formel zu hinterlegen, die durch Eingabe der Anschaffungskosten bzw. der Höhe der gesamten Herstellungsaufwendungen, der Nutzungsdauer und der Daten für die Höhe der anzusetzenden Herstellungsaufwendungen bzw. der Absetzungen für Abnutzung automatisch berechnet. Falls die Anschaffungskosten Grund und Boden und Gebäude subsumieren, wäre noch eine Zelle für die Eingabe des Grundanteils erforderlich. Dank dieser automatischen Berechnung wäre das Tool noch benutzerfreundlicher gestaltet. Darüber hinaus wurden bei der Überprüfung keine weiteren Verbesserungsmöglichkeiten festgestellt.

Literaturverzeichnis

Allgemeine Literatur:

- BALDAUF, A. [2014]: Die Funktion des Parteienvertreters im Sinne des § 30c EStG 1988: Handeln in eigenem oder fremden Namen?, in: SWK Heft-Nr. 32/2014, 89. Jahrgang vom November 2014, S. 1353.
- BEISER, R. [2012]: Das Baurecht im Licht des 1. StabG 2012: Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Grunderwerbsteuer - Umsatzsteuer, in: SWK Heft-Nr. 29/2012, 87. Jahrgang vom Oktober 2012, S. 1238.
- BEISER, R. [2012]: Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes: Schafft das 1. Stabilitätsgesetz 2012 mehr oder weniger Besteuerungsgleichheit?, in: SWK Heft-Nr. 18/2012, 87. Jahrgang vom Juni 2012, S. 826.
- BEISER, R. [2013]: Gemeinnützige Wohnbauträger in der Immobilienertragsteuer: Befreiung des unentbehrlichen Hilfsbetriebs, in: SWK Heft-Nr. 13-14/2013, 88. Jahrgang vom Mai 2013, S. 646.
- BMF 03.10.2013, BMF-010203/0492-VI/6/2013, Salzburger Steuerialog 2013: Ergebnisprotokoll der Einkommensteuer, <https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ERfindok67153ER/formats/67153.1.pdf>, [12.10.2017].
- BMF 12.05.2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, <https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/4b4a0fcd-6aac-4f8f-9e4b-dfc937001291/71787.1.X.X.pdf>, [9.10.2017].
- BODIS, A./WILD, A. [2015]: Änderungen der Kapitalvermögens- und Immobilienbesteuerung, in: SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16, vom Juli 2015, S. 67.
- HERZOG, O. [2012]: Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012: Private Grundstücksveräußerungen – Veräußerungen von Betriebsgrundstücken – Steuererhebung – Ausblick, in: SWK Heft-Nr. 11/2012, 87. Jahrgang vom April 2012, S. 563.
- KANDUTH-KRISTEN, S. [2017]: § 29 Sonstige Einkünfte, in: Jakob Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz Kommentar, 10., erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2017.
- KANDUTH-KRISTEN, S. [2017]: § 30 Private Grundstücksveräußerungen, in: Jakob Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz Kommentar, 10., erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2017.

- KANDUTH-KRISTEN, S. [2017]: § 30a Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz Kommentar, 10., erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2017.
- KANDUTH-KRISTEN, S. [2017]: § 30b Immobilienertragsteuer, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz Kommentar, 10., erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2017.
- KANDUTH-KRISTEN, S. [2017]: § 30c Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz Kommentar, 10., erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2017.
- LENNEIS, C. [2000]: Höhe der Anschaffungskosten von Liegenschaftsanteilen bei nachvollziehbarer Mischpreisbildung: Konsequenzen des VwGH-Erkenntnisses vom 31.5.2000, 97/13/0223, 97/13/0245, in: SWK Heft-Nr. 22/2000, 75. Jahrgang vom August 2000, S. 561.
- OBEREDER, B. [2013]: Nochmals: Gemeinnützige Wohnbauträger in der Immobilienertragsteuer: Eine Replik, in: SWK Heft-Nr. 23/24/2013, 88. Jahrgang vom August 2013, S. 1019.
- Republik Österreich Parlamentsdirektion [2017]: 1680 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Vorblatt und Erläuterungen, https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_01680/fname_245675.pdf, [02.10.2017].
- Republik Österreich Parlamentsdirektion [2017]: 1960 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Vorblatt und Erläuterungen, https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_01960/fname_272162.pdf, [06.11.2017].
- Republik Österreich Parlamentsdirektion [2017]: 684 der Beilagen XXV. GP – Regierungsvorlage – Erläuterungen, https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/I/I_00684/fname_423793.pdf, [17.11.2017].
- THUNSHIRN, R./PODOVSOVNIK, F./ARSENJEVIC, A. [2015]: Die Immobilien- Ertragsteuer, 2. aktualisierte und erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015.
- Entscheidungsregister:
- BFG 19.01.2017, GZ. RV/6100593/2016, <https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/cafd4c68-6682-4d65-8d2d-eb346b44acf0/113289.pdf>, [04.10.2017].

- BFG 21.05.2014, GZ. RV/2100454/2014, Festsetzung eines Säumniszuschlages,
<https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok101594TE/formats/101594.1.pdf>,
[13.11.2017].
- UFS 03.08.2006, RV/0030-G/03, Aufteilung der Anschaffungskosten,
<https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok23560RS>, [16.10.2017].
- UFS 17.05.2005, RV/0433-W/03, Rückzahlung des Kaufpreises,
<https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok15942RS>, [16.10.2017].
- UFS 17.10.2003, RV/1960-W/02, Ablösezahlungen für das Wohnungsrecht,
<https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok6367TE/formats/6367.1.pdf>,
[16.10.2017].
- UFS 30.06.2008, RV/1057-W/08, Instandhaltungsaufwendungen und Kosten für
Einrichtungsgegenstände,
<https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok35501TE/formats/35501.1.pdf>,
[16.10.2017].
- VwGH 16.11.1993, 93/14/0125, Anschaffungskosten,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_1993140125_19931116X00/JWT_1993140125_19931116X00.pdf, [16.10.2017].
- VwGH 25.02.2003, 99/14/0316, Behördlicher Eingriff,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_1999140316_20030225X00/JWT_1999140316_20030225X00.pdf, [09.10.2017].
- VwGH 28.11.2000, 97/14/0032, Veräußerungserlös,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_1997140032_20001128X00/JWT_1997140032_20001128X00.pdf, [12.10.2017].
- VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235, Hauptwohnsitzbefreiung,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_2007150235_20100729X00/JWT_2007150235_20100729X00.pdf, [02.10.2017].
- VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158, Einräumung eines Wohnrechts,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_2007150158_20110331X00/JWT_2007150158_20110331X00.pdf, [16.10.2017].
- VwGH 31.05.2000, 97/13/0223, Aufteilung der Anschaffungskosten,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_1997130223_20000531X00/JWT_1997130223_20000531X00.pdf, [16.10.2017].
- VwGH, 25.04.2012, 2008/13/0128, Herstellerbefreiung,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_2008130128_20120425X00/JWT_2008130128_20120425X00.pdf, [09.10.2017].

VwGH, 29.03.2017, Ro 2015/15/0025, Veräußerung einer Liegenschaft,
https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_2015150025_20170329J00/JWT_2015150025_20170329J00.pdf, [09.10.2017].

Internetquellen:

BMF [2017]: Berechnungsprogramme: Sonstige Steuerberechnungen,
https://finanzonline.bmf.gv.at/fon/Dispatcher?TARGET=auswahl_antrag_index&,
[04.12.2017].

o.V. [2017]: RE/MAX-ImmoSpiegel 2016: Höhenflug am Immobilienmarkt hält weiter an,
01.03.2017, https://www.remax.at/lkdok/pbc/us2_news/10857_376922_REMAX-Pressinformation_2017-02-28_14.pdf, [17.09.2017].

Anhang

§ 30 EStG

(Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, in der Fassung vom 11.04.2018)

- (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.
- (2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:
 1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer
 - a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
 - b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
 2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.
 3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
 4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.
- (3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 zu vermindern.

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung und ist dem Finanzamt anzuzeigen.
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

(6) Für die Anwendung des Abs. 4 gilt Folgendes:

a) Wurde bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen und war es zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen, sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln:

- Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann Abs. 4 angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.
- Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind nach Abs. 3 zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten.

b) Werden gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, auf- oder abgewertete Grundstücke entnommen, gilt bei deren Veräußerung § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c sinngemäß.

c) Bei der Veräußerung eines aus einem Betriebsvermögen entnommenen Grundstückes, das mit dem Teilwert eingelegt worden ist, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagezeitpunkt. Soweit das Grundstück zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs. 4 angewendet werden.

(7) Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser auf 60 % zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, dass stattdessen

dieser gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen wird. Diese Regelungen gelten auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

- (8) Die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des unentgeltlichen Erwerbes der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

§ 30a EStG

(Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, in der Fassung vom 11.04.2018)

- (1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.
- (2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30 % kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.
- (3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken. Dies gilt nicht:
1. Wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist. Wurde das veräußerte Grundstück in das Betriebsvermögen eingelegt, sind hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten Abs. 1 und 2 anzuwenden; für Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, ist § 30 Abs. 4 anzuwenden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt.
 2. Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Z 1 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend.
 3. Soweit der Buchwert durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist.
 4. Soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind.
- (4) Die Abs. 1 und 2 gelten nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 oder des § 19 zu Einkünften führt.

§ 30b EStG

(Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, in der Fassung vom 11.04.2018)

- (1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 30% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienwertsteuer). Die Immobilienwertsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.
- (1a) Abweichend von Abs. 1 kann eine Steuer in Höhe von 25% entrichtet werden, wenn der Steuerpflichtige eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist.
- (2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienwertsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Die Abgeltungswirkung der Immobilienwertsteuer entfällt im Falle einer späteren Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz.
- (3) Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienwertsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagern (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienwertsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.
- (4) Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich keine Immobilienwertsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 30% der Bemessungsgrundlage zu entrichten, wobei Beträge unter 0,50 Euro abzurunden und Beträge ab 0,50 Euro aufzurunden sind. Abweichend vom ersten Satz ist eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% zu entrichten, wenn der Steuerpflichtige eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.
- (5) Abs. 1, 1a und 4 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, es sei denn, der besondere Steuersatz ist aufgrund des § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 zumindest teilweise nicht anwendbar.
- (6) Werden Anteile an Grundstücken durch sämtliche Wohnungseigentümer zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum an bisher allgemeinen Teilen der Liegenschaft gemäß § 2 Abs. 4 des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 70, veräußert, kann für die Berechnung der Immobilienwertsteuer sämtlicher Wohnungseigentümer der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 1 angesetzt werden. Dies gilt nur, wenn die Veräußerung durch mehr als fünf Wohnungseigentümer erfolgt und der Veräußerungserlös insgesamt den Betrag von 150 000 Euro nicht übersteigt.

§ 30c EStG

(Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, in der Fassung vom 11.04.2018)

- (1) Im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 ist mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des

Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.

- (2) Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, haben gleichzeitig
1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls
 2. die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

Die Mitteilung gemäß Z 1 hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die für die Selbstberechnung der Steuer notwendigen Daten zu enthalten.

- (3) Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Ist die Fälligkeit noch nicht eingetreten, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung nach Abs. 2 Z 1. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.
- (4) Die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer gemäß Abs. 2 Z 2 kann auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 unterbleiben, soweit
- die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 30 Abs. 2 oder § 21 Abs. 3 Z 4 in Verbindung mit Abs. 2 KStG 1988 befreit sind oder
 - der Zufluss voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt oder
 - bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens, die stillen Reserven gemäß § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden oder
 - der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird, oder
 - das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gemäß § 133 ff der Exekutionsordnung, RGBI. Nr. 79/1896 (Zwangsversteigerung) veräußert wird.

In diesem Fall ist in der Mitteilung gemäß Abs. 2 Z 1 anzugeben, warum die Selbstberechnung unterbleibt.