

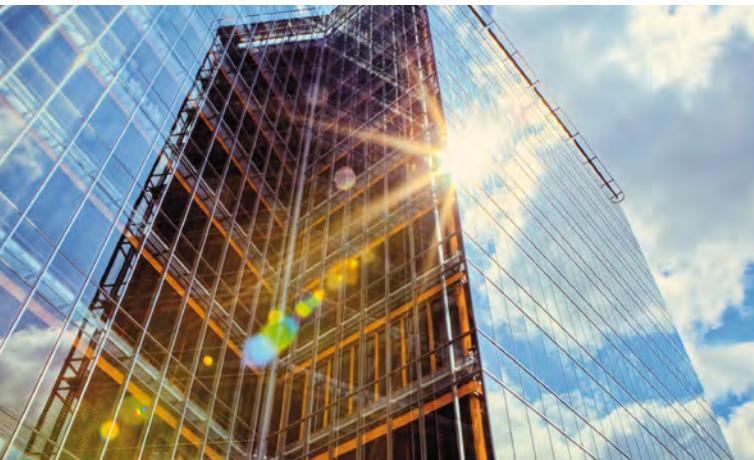


Das 1x1 der Immobilienbesteuerung

Basis-Know-how für erfolgreiche
Immobilieninvestitionen | 2018



Albanien | Bulgarien | Kroatien | Österreich | Polen
Rumänien | Serbien | Slowakei | Slowenien | Tschechien | Ungarn



Nicht sichtbar, aber steuerlich spürbar: Unser Branchen Know-how.

Hochqualitative **Immobilienberatung** zählt zu den wichtigsten Geschäftsfeldern von TPA, einem der führenden, international tätigen Unternehmen in den Bereichen Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung.

Umfassendes **Spezialwissen** für die Immobilienbranche bringt spürbare steuerliche Vorteile für unsere Kunden in Österreich sowie Mittel- und Südosteuropa.

Werfen Sie einen Blick auf:

www.tpa-group.at
www.tpa-group.com

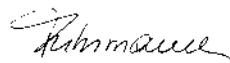
Immobilieninvestitionen sind sowohl in wirtschaftlich unsicheren Zeiten als auch bei stabilem Wirtschaftswachstum eine sehr gefragte Anlageform. Sie bieten häufig steuerliche Vorteile, langfristige Perspektiven auf Wertsteigerung und sind auch für die Pensionsvorsorge interessant.

Die Immobilien-Expertinnen und -Experten von TPA haben für Sie die wichtigsten steuerlichen Bestimmungen analysiert und zusammengefasst. Die vorliegende 22. Ausgabe unserer Broschüre gibt Ihnen einen praxishere Überblick über den aktuellen Stand der Immobilienbesteuerung in Österreich mit Stand 1.4.2018, sowohl in der Einkommensteuer als auch in der Umsatzsteuer.

Das prägnante Kapitel „Immobilien im Betriebsvermögen“ gibt interessante Informationen zu dem für KMU und Familienbetriebe besonders wichtigen Thema. Ebenfalls berücksichtigt sind die Aspekte rund um die Besteuerung von Immobilien in Privatstiftungen, von Bauherren- und Vorsorgemodellen sowie von Immobilienfonds. Auch dem Thema Immobilieninvestitionen im Ausland, das infolge seiner Attraktivität ein hohes Gestaltungspotential aufweist, ist ein eigenes Kapitel gewidmet.

Mit diesem Leitfaden bieten wir Ihnen Orientierung im „Steurdickicht“ der Immobilienbesteuerung und freuen uns auf Ihre Reaktion. Weitere und vertiefende Informationen liefert das ausschließlich durch Autorinnen und Autoren von TPA verfasste Praxishandbuch Immobilienbesteuerung NEU, das bereits in 4. Auflage im Manz-Verlag erschienen ist, sowie unsere Homepage www.tpa-group.at.

Unser Dank gilt jenen, die am Inhalt der Broschüre wesentlich mitgearbeitet haben: Mag. Leopold Kühmayer, Mag. Christian Oberkleiner, Mag. Roland Reisch und Mag. Erich Resch.


Mag. Karin Fuhrmann


Mag. Helene Bovenkamp


Mag. Gottfried Sulz

I. Immobilien im Privatvermögen	5	6. Umsatzsteuer bei teilweiser Privatnutzung	26
1. So funktioniert die Abschreibung bei Vermietungsobjekten	5	7. Sonderfälle des Vorsteuerabzuges	26
2. Wann sind begünstigte Teilabsetzungen möglich?	6	7.1. Mietenpool	26
2.1. Faktor Herstellungsaufwand	6	7.2. Miteigentumsgemeinschaften.....	26
2.2. Faktor Instandhaltungsaufwand	7	7.3. Wohnungseigentumsgemeinschaften	27
2.3. Faktor Instandsetzungsaufwand.....	8	8. Umsatzsteuer bei Verkauf, Schenkung und Aufgabe	27
3. Subventionen und ihre Folgen	9	8.1. Grundsätzliches.....	27
4. Welche Werbungskosten sind abzugsfähig?	9	8.2. Zehntel- oder Zwanzigstel-Berichtigung	27
5. Die Abschreibung bei Privatnutzung	10	8.3. Option zur Umsatzsteuerpflicht	28
6. Die Eigennutzung einer bisher vermieteten Liegenschaft	10	8.4. Bagatellgrenze für Berichtigung	28
7. Abschreibung bei erstmaliger Vermietung	10	8.5. Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges.....	28
8. Was beim Verkauf von Liegenschaften zählt	11	8.6. Schenkung einer Immobilie und Umsatzsteuer.....	28
8.1. Altfall	12	8.7. Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit	29
8.2. Wesentliche Befreiungen	13	8.8. Verkauf eines Mietrechtes.....	29
8.3. Die Ermittlung der Einkünfte	14	9. Umsatzsteuer bei Übergang von Todes wegen	29
8.4. Nachversteuerung beschleunigter Abschreibungen	14	10. Pflicht zur Belegaufbewahrung	29
8.5. Der Umgang mit Veräußerungsverlusten	15	11. Umsatzsteuer bei Bauleistungen	30
8.6. Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer und Abfuhr....	15	11.1. Grundsätze	30
8.7. Steuerfreie Mietzinsrücklage ausgelaufen.....	15	11.2. Mit einer Bauleistung beauftragter Unternehmer	30
8.8. Sonstige Rechtsfolgen des Verkaufs.....	15	11.3. Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt	30
8.9. Wann liegt Liebhaberei vor?.....	16	12. Regelungen für Hausverwalter und Vermieter	31
8.10. Entschädigung für Leitungsrechte	17	12.1. Die Grundsätze der Rechnungsausstellung	31
9. Die Schenkung von Liegenschaften	17	12.2. Mietvorschriftung und fortlaufende Nummer.....	33
9.1. Die Folgen für Geschenkgeber bei Übertragungen.....	17	13. Überprüfungsmöglichkeit der UID	34
9.2. Die Folgen für Geschenknehmer bei Übertragungen	17	14. Haftung für SV-Beiträge bzw. Lohnabgaben der Subunternehmer	35
9.3. Schenkung mit Fruchtgenussvorbehalt	18		
10. Steuerfolgen bei Übertragung von Todes wegen	19		
		III. Immobilien im Betriebsvermögen	36
II. Umsatzsteuer	20	1. So erfolgt die Gewinnermittlung	36
1. Was Kleinunternehmer beachten müssen	20	2. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen	37
2. Welche Steuersätze sind anzuwenden?	20	3. Bestimmungen für die Entrichtung der Immobilien-ertragsteuer	40
2.1. Art der Leistung	20	4. Die Besteuerung bei Kapitalgesellschaften	40
2.2. Unechte Befreiung	21	5. Die Steuerpflicht ausländischer Körperschaften	41
2.3. Bemessungsgrundlage – Normalwert	21	6. Ausschluss von der 30%igen Immobiliensteuer	41
2.4. Grundstücksbegriff	22	7. Einschränkung beim gewerblichen Grundstückshandel ...	41
2.5. Kurzfristige Vermietung.....	23	8. Einlagen in den Betrieb und Entnahmen daraus	42
2.6. Grundstücksleistungen	23	9. Die „Grund&Boden-Rücklage“ (Rücklage nach § 4 Abs. 10)	44
3. Die Ist-Besteuerung und Versteuerung von Anzahlungen	24	10. Absetzen von Instandsetzungsarbeiten	44
3.1. Anwendungsbereich.....	24	11. Die Normalabschreibung	45
3.2. Vorsteuerabzug erst bei Zahlung	24	12. Beschleunigte Abschreibung bei Denkmalschutz	46
3.3. Ausnahmen für Großunternehmen.....	25	13. Abbruchkosten und anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen	47
4. Vermietung durch ausländische Unternehmer	25	14. Stille Reserven bzw. Übertragungsrücklage	47
5. Umsatzsteuer von Vorleistungen	25	14.1. Voraussetzungen	48
		14.2. Einschränkungen	48

15. Gewinnfreibetrag	49
16. Verluste, Verlustausgleich, Verlustvortrag und Steuermodelle	49
17. Immobilien und Betriebsaufgabe/-veräußerung	51
18. Immobilien und Umgründungen	52
IV. Abzugsteuer ImmoEST	54
1. Selbstberechnung der ImmoEST und Abfuhr.....	54
V. Immobilien und Privatstiftungen	56
1. Grundzüge der Besteuerung.....	56
2. Gebühren bei Zuwendung.....	57
3. Unentgeltliche Übertragungen aus dem Privatvermögen.....	58
4. Offenlegungs- und Meldepflichten für Privatstiftungen ...	59
VI. Neues bei der Grunderwerbsteuer	60
VII. Bauherrenmodelle – Vorsorgemodelle	64
1. Die Grundzüge der Besteuerung.....	64
2. Großer Bauherr.....	65
2.1. Die Voraussetzungen.....	65
2.2. Die steuerlichen Folgen.....	65
3. Kleiner Bauherr.....	65
3.1. Die Voraussetzungen.....	65
3.2. Die steuerlichen Folgen.....	66
VIII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen	67
1. Die Eckpunkte des Immobilienfonds.....	67
2. Die Veranlagungsvorschriften.....	67
3. Die Gewinnverwendung und Besteuerung.....	68
4. Die Handelbarkeit.....	69
5. Das AIFM Gesetz.....	70
6. AltFG – Crowdfunding.....	70
IX. Immobilieninvestitionen im Ausland	71
1. Die laufenden Einkünfte.....	71
2. Die Veräußerungsgewinne.....	71
3. Bestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige.....	73

I. Immobilien im Privatvermögen

Allgemein gelten für Immobilien im Privatvermögen in Österreich folgende steuerliche Rahmenbedingungen: Bei vermieteten Immobilien im Privatvermögen wird die Basis für die Ertragsteuer in Form einer „Einnahmen-Werbungskosten-Überschussrechnung“ (ähnlich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermittelt.

Anschaffungs- und Herstellungskosten dienen idR als Basis für die Berechnung der „Absetzung für Abnutzung“ (AfA), so wird die laufende Abschreibung im Steuerrecht genannt. Die Abschreibung steht nur dem wirtschaftlichen Eigentümer zu. Die Ansichten der Abgabenbehörde sind in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) und Umsatzsteuerrichtlinien (UStR 2000) enthalten, die neben den Gesetzesgrundlagen als Auslegungsbehelf herangezogen werden können.

1. So funktioniert die Abschreibung bei Vermietungsobjekten

Von den gesamten Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten (zB Grunderwerbsteuer, Notar, Anwalt, gerichtliche Eintragungsgebühr) ist ein Anteil für Grund und Boden auszuscheiden. Dieser Grundanteil wurde ab dem Jahr 2016 auf 40% angehoben, wobei im Rahmen der Grundanteilsverordnung die Bandbreite nach Art und Lage der Immobilie zwischen 20% und 40% vorgesehen wurde.

Nunmehr gilt Folgendes:

- 20% Grundanteil in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, wenn der m²-Preis Bauland unter EUR 400 liegt (also im Großteil Österreichs außerhalb der großen Städte).
- 40% Grundanteil in Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern oder einem m²-Preis Bauland von mehr als EUR 400, außer
- 30% Grundanteil, wenn es sich um ein Gebäude mit mindestens 10 Mieteinheiten handelt.

Sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung können nur mit entsprechendem Nachweis von diesem Prozentsatz abweichen. Ebenfalls ist eine Überprüfung vorzunehmen, ob der Pauschalsatz nicht offensichtlich erheblich (> 50%) von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht. Die Neuregelung gilt auch für bereits früher angekaufte Immobilien.

Der Abschreibungsprozentsatz des Gebäudes beträgt (bis zu)

- 1,5% ohne Nachweis der Nutzungsdauer;
- 2% bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet wurden.

I. Immobilien im Privatvermögen

TIPP:

Der AfA-Satz ist höher als 1,5 % bzw. 2 %, wenn durch Vorlage eines Gutachtens eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen wird.

Weist ein Gebäude zB Mängel auf, deren Sanierung wirtschaftlich nicht vertretbar ist, oder ist es wirtschaftlich verbraucht, kommt eine **Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** (AfaA) über den fixen AfA-Satz von 1,5 % bzw. 2 % hinaus in Betracht.

TIPP:

Auf Antrag können diese Aufwendungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen gleichmäßig über 15 Jahre verteilt abgesetzt werden, dies ist bei geringeren Einkünften uU vorteilhaft.

TIPP:

Die wahlweise Fünfzehntelung gilt auch für **alle außergewöhnlichen Aufwendungen**, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind.

2. Wann sind begünstigte Teilabsetzungen möglich?

2.1. Faktor Herstellungsaufwand

Bestimmte Aufwendungen können auf Antrag gleichmäßig **auf 15 Jahre verteilt** beschleunigt abgesetzt werden (§ 28 Absatz 3 EStG 1988), allerdings nur, wenn sie **Herstellungsaufwand** darstellen.

Konkret sind das:

- Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes: Das denkmalschützerische Interesse an den konkreten Maßnahmen muss durch eine Bestätigung des Bundesdenkmalamtes dokumentiert und die genaue ziffernmäßige Höhe der Aufwendungen nachgewiesen sein.
- Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG) in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen: zB für die Kategorieanhebung von Wohnungen, den Einbau von Personenaufzügen, die Zusammenlegung von Wohnungen.
- Aufwendungen für bestimmte Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt. Aufgrund der Wiener Assanierungsverordnung können auch der Abbruch und die Neuerrichtung unter diese Regelung fallen.

Subventionen kürzen die Basis der begünstigten Teilabsetzungen.

TIPP:

Bei Einhebung von Zwangsmieten kann auch eine Teilabsetzung auf 10 Jahre beantragt werden.

Nicht als Instandsetzung, sondern als normaler **aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand** gilt jedoch (nach den EStR 2000, Rz 3175):

- Ein Anbau, Umbau größeren Ausmaßes oder eine Gebäudeaufstockung;
- Das Ersetzen eines Flachdaches durch ein Steildach, sodass neue Räume geschaffen werden, was im wirtschaftlichen Ergebnis einer Gebäudeaufstockung gleichkommt;
- Die Zusammenlegung zweier Wohnungen;
- Eine Generalüberholung, wenn dadurch ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit durch schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer bestimmenden Teilen wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut wieder voll verwendungsfähig wird.

2.2. Faktor Instandhaltungsaufwand

Werden bei der Erhaltung des Gebäudes lediglich **unwesentliche Gebäudeteile** ausgetauscht bzw. kommt es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer, liegt sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand vor.

Dazu zählt man insbesondere:

- Laufende Wartungsarbeiten;
- Anfarbeln der Fassade;
- Ausmalen des Stiegenhauses;
- Ausbessern des Verputzes;
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt;
- Erhaltungsmaßnahmen, wenn die Grenze von 25 % der auszutauschenden Objekte nicht überschritten wird (zB zehn von 90 Fenstern).

Nicht anerkannt wird aber, wenn ein einheitlicher Auftrag zum Austausch von mehr als 25 % der Objekte erteilt wird, auch wenn der Austausch auf mehrere Jahre verteilt wird.

Instandhaltungskosten sind **sofort absetzbar**, oder – bei nicht regelmäßig jährlich anfallende Arbeiten – wahlweise auf 15 Jahre zu verteilen. Bereits vor 2016 auf zehn Jahre verteilte Instandhaltungskosten laufen bis zum Ende dieser zehn Jahre weiter.

I. Immobilien im Privatvermögen

2.3. Faktor Instandsetzungsaufwand

Ein Instandsetzungsaufwand erhöht den **Nutzungswert** des Gebäudes, oder er verlängert dessen **Nutzungsdauer**, es liegt jedoch kein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor.

Instandsetzungskosten sind zB der Austausch von

- Fenstern und Türen;
- Dach und Dachstuhl;
- Stiegen und Zwischenwänden sowie Zwischendecken;
- Unterböden (zB Estrich statt Holzboden);
- Aufzugs-, Heizungsanlagen und Feuerungseinrichtungen; sowie
- Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen, auch wenn diese einen Technologiewechsel bedeuten;
- Erneuerung des Außenverputzes und der Wärmedämmung und
- Trockenlegung von Mauern.

Werden nur einzelne Wohnungen oder Teile des Gebäudes auf diese Art saniert (Ausmaß unter 25 % des Vermietungsobjektes), liegt idR Instandhaltungsaufwand vor.

Die Absetzung erfolgt bei **Wohngebäuden** verteilt über **15 Jahre**.

Bei vermieteten **Büro- und Geschäftsgebäuden** erfolgt die Abschreibung grundsätzlich sofort zur Gänze oder wahlweise auf 15 Jahre verteilt, wenn es sich um nicht regelmäßig jährlich anfallende Aufwendungen handelt. Bevor die Instandsetzungskosten abgesetzt werden, sind sie mit Subventionen zu verrechnen. Bereits vor 2016 verteilte Instandsetzungskosten (zehn Jahre) sind seit der Veranlagung 2016 auf 15 Jahre zu erstrecken.

Zusätzlich besteht generell das Wahlrecht, Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen, sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,

freiwillig auf Antrag auf 15 Jahre gleichmäßig zu verteilen. Damit kann das Entstehen eines steuerlich nicht verwertbaren Verlustes, der bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht vortragsfähig ist, häufig vermieden werden.

TIPP:

Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen sind nicht zu aktivieren, sondern können – je nach Sachverhalt – nach Ansicht der Finanzverwaltung entweder Sofortaufwand darstellen, oder als Instandsetzungsaufwand auf 15 Jahre verteilt werden.

Sofern es sich jedoch bei diesen Aufwendungen doch um Herstellungsaufwand handelt, kann – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – eine beschleunigte Absetzung auf 15 Jahre beantragt werden.

3. Subventionen und ihre Folgen

Förderungen aus öffentlichen Mitteln vermindern die Abschreibungsbasis bzw. die absetzbaren Aufwendungen. Sie sind daher nicht als steuerpflichtige Einnahmen anzusetzen.

4. Welche Werbungskosten sind abzugsfähig?

Folgende Werbungskosten sind im Bereich des Immobilienvermögens relevant:

Im Jahr der Bezahlung **sofort abzugsfähig** sind insbesondere:

- Zinsen und Finanzierungsnebenkosten für Kredite zur Finanzierung der Immobilie (nicht die Kredittilgung selbst);
- Kosten für steuerliche und rechtliche Beratung, sofern kein Zusammenhang mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten gegeben ist;
- Betriebskosten (zB Versicherung, Rauchfangkehrer, Wasser, Müll, Hausbesorger, Grundsteuer, Hausverwaltungshonorare): sie können – ebenso wie die Betriebskosteneinnahmen – wahlweise als durchlaufende Posten behandelt werden;
- Maklergebühren, soweit sie im Zusammenhang mit der Vermietung stehen.

TIPP:

Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich **das laufende und das folgende Jahr**.

Die Judikatur lässt aktuell einen Sofortabzug von Werbungskosten bei Ankauf einer Vorsorgewohnung nur noch sehr eingeschränkt zu.

Vereinfachend können im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Vermietung von Zimmern mit Frühstück bzw. bei Vermietung von Appartements ohne Erbringung von Nebenleistungen die Werbungskosten pauschal geschätzt werden (Ausnahme Dauervermietung von Wohnungen). Die Höhe der geschätzten Werbungskosten beträgt bei Zimmern 30 %, bei Appartements 10 % der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe). Zu den Details siehe Rz 5435 f der EStR 2000.

I. Immobilien im Privatvermögen

Details zum Thema Abbruchkosten eines Gebäudes finden Sie in Punkt III/13.

5. Die Abschreibung bei Privatnutzung

Wird eine vermietete Immobilie teilweise zu privaten Zwecken verwendet, dürfen die privaten Anteile bei der Überschussermittlung nicht berücksichtigt werden. Abschreibungen können nur von jenem Teil vorgenommen werden, der vermietet wird. Auch die laufenden Aufwendungen sind nur in diesem Ausmaß anzusetzen.

Ausnahmen bestehen jedoch bei Miteigentumsgemeinschaften: Hier prüft die Finanzverwaltung aber besonders scharf (bspw. hinsichtlich Fremdüblichkeit oder Missbrauch im Sinne der Bundesabgabenordnung – BAO). Die Anerkennung eines fremdüblichen Mietverhältnisses soll demnach nur in Ausnahmefällen möglich sein. Wenn Miteigentümer und Nutzer identisch sind (hier sind auch nahestehende Personen zu berücksichtigen), stellt die Finanzverwaltung jedenfalls die Eigenschaft als Einkunftsquelle in Frage. Auch eine Vermietung an unterhaltsberechtigte Personen wird von der Behörde steuerlich oft nicht anerkannt.

6. Die Eigennutzung einer bisher vermieteten Liegenschaft

Wenn eine bisher vermietete Liegenschaft nun voll für die Eigennutzung herangezogen wird, kann die Fünfzehntelabsetzung von **Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen** weiterhin abgesetzt werden, da es sich eigentlich um Werbungskosten der Vergangenheit handelt. Offene beschleunigte Teilabsetzbeträge von Herstellungsaufwendungen gehen allerdings verloren (zu den umsatzsteuerlichen Folgen siehe Kapitel II).

7. Abschreibung bei erstmaliger Vermietung

Bei erstmaliger Vermietung gilt seit 1.4.2012 folgende Regelung:

- Bei Altfällen (siehe dazu Punkt 8) dürfen als Abschreibungsbasis die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung angesetzt werden.
- Wenn das Gebäude vorher schon verwendet wurde, um andere Einkünfte zu erzielen, dann sind andere Werte maßgeblich (vgl. EStR 2000, Rz 6433 ff).

- Bei einem ertragsteuerlich unentgeltlichen Erwerb wird streng geprüft, ob überhaupt erstmalige Vermietung vorliegt, und dabei wird auch der Rechtsvorgänger in die Betrachtung mit einbezogen. Deshalb hat der unentgeltliche Erwerber idR die (niedrige) AfA fortzusetzen.

TIPP:

Unter einer Voraussetzung hat das BMF aber auch im letzten Fall keine Bedenken, zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bei Altfällen dennoch die fiktiven Anschaffungskosten (AK) für die (höhere) AfA heranzuziehen: Und zwar gilt dies dann, wenn seit der Beendigung der Vermietung durch einen Rechtsvorgänger und dem Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als **zehn Jahren** vergangen ist.

Der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger ist es gleichzuhalten, wenn der Steuerpflichtige selbst im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes das Mietverhältnis, das durch einen Rechtsvorgänger eingegangen wurde, kündigt. Eine Kündigung erfolgt dann im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes, wenn sie innerhalb von drei Monaten nach der Einantwortung oder der Annahme der Schenkung ausgesprochen wird. (Die Einantwortung erfolgt dann, wenn der Erbe die Rechte und Pflichten des Erblassers antritt.)

Mit dieser Regelung (AfA von den fiktiven AK) ist künftig allerdings auch eine gespaltene Ermittlung des Veräußerungsgewinnes verbunden:

- Von den für die Abschreibung relevanten fiktiven Anschaffungskosten – somit dem „fiktiven“ Einlagewert – fällt effektiv 4,2% Immobilienertragsteuer an. Somit bleibt die pauschale Besteuerung für die „alten stillen Reserven von Altfällen“ relevant.
- Für jenen zweiten Teil des Veräußerungsgewinnes, der nach Aufnahme der Vermietungstätigkeit entstanden ist (stille Reserven über den „fiktiven AK“), beträgt die Immobilienertragsteuer grundsätzlich 30%.

8. Was beim Verkauf von Liegenschaften zählt

Mit 1.4.2012 wurde die Besteuerung von privaten Immobilienverkäufen gänzlich neu geregelt. Die Spekulationsfrist, die bis zum 31.3.2012 in Kraft war, wurde ersatzlos gestrichen. Der Verkauf von Liegenschaften unterliegt nunmehr generell der Immobilienertragsteuer – ImmoESt von 30%, dabei ist aber zusätzlich zu prüfen, ob es sich um einen sog. Altfall oder einen sog. Neufall handelt.

I. Immobilien im Privatvermögen

8.1. Altfall

Wenn eine Immobilie am 31.3.2012 infolge Ablaufs der zehn- oder fünfzehnjährigen Spekulationsfrist nicht steuerverfangen war, handelt es sich um einen Altfall. Das heißt: Eine Immobilie des steuerlichen Privatvermögens wurde von natürlichen Personen idR vor dem 31.3.2002 bzw. in Ausnahmefällen vor dem 31.3.1997 angeschafft. Immobilien, die nach diesen Zeitpunkten angeschafft wurden, sind Neufälle.

Bei Neufällen unterliegt der Überschuss bzw. Gewinn (siehe hierzu Punkt 8.3.) aus der Veräußerung nach Abzug der Kosten für die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer mit einem fixen Steuersatz von 30 % (sog. ImmoEST).

TIPP:

Bei Altfällen, bei denen nach dem 31.12.1987 keine Umwidmung erfolgt ist, können vom Veräußerungserlös pauschal 86 % als Anschaffungskosten abgezogen werden. Der verbleibende Gewinn unterliegt seit 2016 mit 30 % der Immobilienertragsteuer, die somit im Ergebnis **4,2% des Veräußerungserlöses** beträgt.

Wurde hingegen bei einem Altfall nach dem 31.12.1987 eine **Umwidmung** vorgenommen, so darf der Veräußerungserlös lediglich pauschal um 40 % gekürzt werden, sodass 60 % des Veräußerungserlöses mit 30 % zu besteuern sind. Die Immobilienertragsteuer beträgt somit effektiv **18% des erzielten Verkaufspreises**. Umwidmungen sind seit 2014 generell auch dann für den Veräußerer relevant, wenn sie nach der Veräußerung erst beim Erwerber durchgeführt werden.

TIPP:

In beiden Fällen kann der steuerpflichtige Überschuss auch nach den allgemeinen Regeln ermittelt werden (falls dies günstiger ist; Berechnung siehe Punkt 8.3).

Steuerlich relevante Umwidmungen sind idR jene, die erstmals eine „typische“ Bebauung eines Grundstücks ermöglichen. Als solche sind auch Sonderumwidmungen, zB für die Errichtung von Einkaufszentren, relevant. Eine irrelevante Umwidmung liegt vor, wenn trotz der Widmung als Bauland die Bebauung aufgrund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht möglich ist. Ebenfalls keine steuerlich wirksame Umwidmung ist gegeben, wenn sich lediglich die Widmungskategorie ändert, wenn also zB Mischgebiet auf Wohngebiet umgewidmet wird.

Die Fristberechnung erfolgt jeweils von Tag zu Tag, wobei der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich ist. Wenn ertragsteuerlich unentgeltlich erworbene Grundstücke verkauft werden, so werden die Besitzzeiten von Veräußerer und Rechtsvorgänger zu-

sammengerechnet, wobei der letzte ertragsteuerlich entgeltliche Erwerb für den Beginn der Fristberechnung maßgeblich ist. Dies gilt somit auch für die Qualifikation als Alt- oder Neufall.

Sofern auf Antrag die Regelbesteuerung zum Normaltarif erfolgt, können seit der Veranlagung 2016 grundsätzlich sämtliche Werbungskosten und Veräußerungskosten berücksichtigt werden.

8.2. Wesentliche Befreiungen

- **Hauptwohnsitzbefreiung:** Eigenheime und Eigentumswohnungen (beides im Sinne des § 18 EStG 1988) können steuerfrei veräußert werden, wenn sie dem Verkäufer ab der ertragsteuerlich entgeltlichen Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben und im Rahmen der Veräußerung der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Diese Regelung gilt seit 1.4.2012 nur noch für den entgeltlichen Erwerb, und nicht mehr – wie früher in Ausnahmefällen – auch bei Erbschaft bzw. Schenkung. Seit 1.4.2012 kann die Befreiung für den Hauptwohnsitz auch dann in Anspruch genommen werden, wenn innerhalb der letzten zehn Jahre vor Verkauf die Wohnung bzw. das Eigenheim durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz genutzt wurde (wichtig bspw. bei Trennungen von Ehepaaren und späterem Verkauf). Dies gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch, wenn der Hauptwohnsitz ursprünglich im Rahmen eines Mietverhältnisses genutzt wurde und die Immobilie erst später erworben wird.
- **Selbst hergestellte Gebäude** (großer Bauherr): Bei Verkauf selbst hergestellter Gebäude ist der auf das Gebäude entfallende Gewinn steuerfrei, nicht jedoch der auf Grund und Boden entfallende Teil des Gewinnes. Dies gilt seit 1.4.2012 allerdings nur dann, wenn das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht dazu genutzt wurde, Einkünfte zu erzielen. Die Herstellereigenschaft kann nach Ansicht des BMF ebenfalls nicht auf den Rechtsnachfolger übertragen werden und gilt daher nur für den tatsächlichen Errichter.
- Nach Ansicht der Abgabenbehörde und der Judikatur gilt der Befreiungstatbestand für selbst hergestellte Gebäude nicht für Teile eines bestehenden Gebäudes (zB Dachbodenausbau) und auch nicht für Generalsanierungen.
- **Behördlicher Eingriff:** Wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden, ist der Gewinn steuerfrei.
- Weiters besteht eine Befreiungsbestimmung für **Tauschvorgänge von Grundstücken** im Rahmen von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren.

I. Immobilien im Privatvermögen

8.3. Die Ermittlung der Einkünfte

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös
<ul style="list-style-type: none"> – Anschaffungskosten – Herstellungskosten – Instandsetzungsaufwendungen, soweit die offenen Fünftel den Zeitraum nach der Veräußerung betreffen – Allfällige Beträge aus einer Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG – Kosten der Selbstberechnung + steuerbefreite Subventionen gemäß § 28 Absatz 6 + bereits geltend gemachte Abschreibungen, inklusive jener bei Berechnung der „besonderen Einkünfte“
Einkünfte gemäß § 30 Absatz 3 EStG 1988

Neben den Kosten der Selbstberechnung dürfen seit 2016 im Rahmen der **Regelbesteuerung alle Werbungskosten**, also auch Kosten des Maklers bzw. für die Vertragserrichtung abgezogen werden.

Fremdkapitalzinsen, Spesen und Betriebskosten seit der Anschaffung/Herstellung sind nach derzeitiger Interpretation des BMF grundsätzlich nur im Rahmen der Erzielung laufender Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig.

Steuerpflicht entsteht im Privatvermögen generell im **Zeitpunkt des Zuflusses**, sodass bei Raten- oder Rentengeschäften die Steuerpflicht teilweise oder zur Gänze erst in den Kalenderjahren entsteht, die auf die Veräußerung folgen. Dies ist ein für die Steuerplanung zu beachtendes, wesentliches Element. Bei Renten im Privatvermögen ist zu beachten, dass diese Einkünfte der vollen Progression und nicht dem Steuersatz von 30 % unterliegen.

8.4. Nachversteuerung beschleunigter Abschreibungen

Die Nachversteuerung von begünstigten Abschreibungen ist wie folgt geregelt:

- **Bei Neufällen** entfällt eine gesonderte Besteuerung künftig gänzlich, da die Nachversteuerung der begünstigten Abschreibung automatisch in die Berechnung des Veräußerungsgewinnes einfließt und daher keine eigene Regelung mehr erforderlich ist.

- **Bei Altfällen** ist die Hälfte der in den letzten 15 Jahren vor Verkauf geltend gemachten begünstigten Abschreibungen dem Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen und ebenfalls mit 30 % ImmoEST zu versteuern.

Aufgrund der früher geltenden verlängerten Spekulationsfrist handelt es sich um einen Neufall, wenn die Immobilie nach dem 31.3.1997 angeschafft und 1/15- oder 1/10-Teilabsetzungen vorgenommen wurden.

8.5. Der Umgang mit Veräußerungsverlusten

Verluste aus der privaten Veräußerung von Immobilien können – bei Antrag auf Veranlagung – mit Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilien verrechnet werden. In die Antragsveranlagung müssen nicht alle Grundstücksveräußerungen eines Kalenderjahres einbezogen werden.

Ab der Veranlagung 2016 sind 60% des übersteigenden Verlustes auf 15 Jahre verteilt mit künftigen Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung zu verrechnen. Auf Antrag entfällt die Fünftelteilung des auf 60 % gekürzten Verlustsaldos, dieser kann sofort im Jahr des Verlustes mit (ausreichenden) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden.

8.6. Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer und Abfuhr

Die Parteienvorteiler (Anwälte und Notare) sind verpflichtet, die Immobiliensteuer abzuführen. Davor war eine freiwillige Selbstberechnung möglich. Relevant für die Steuerpflicht ist der Zufluss des Kaufpreises. Zu den Details siehe Kapitel IV.

8.7. Steuerfreie Mietzinsrücklage ausgelaufen

Die Neubildung von Mietzinsrücklagen bzw. steuerfreien Beträgen ist seit der Veranlagung 1996 nicht mehr möglich, bestehende Beträge waren innerhalb von neun Jahren, spätestens aber bis zum 31.12.1999, bestimmungsgemäß zu verwenden. Bei der Qualifikation als Alt- oder Neufall ist die früher mögliche Verrechnung mit Mietzinsrücklagen zu überprüfen.

8.8. Sonstige Rechtsfolgen des Verkaufs

Folgende Aspekte sind außerdem unbedingt zu beachten:

- Vorsteuerberichtigung oder Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 UStG 1994 (siehe Kapitel II): Der Erwerber muss neuerlich überprüfen, ob für alle Mietverträge, die keine Wohnungsnutzung aufweisen, weiterhin zur Umsatzsteuer optiert werden kann.

I. Immobilien im Privatvermögen

- Entfall der Möglichkeit der Absetzung der noch offenen 1/15-Teilabsetzbeträge für Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen.
- Die offenen Instandhaltungsfünftel (-zehntel) laufen uE unverändert weiter (entgegen herrschender Ansicht).
- Die obigen negativen Konsequenzen können unter bestimmten Voraussetzungen durch Vorbehaltsfruchtgenuss vermieden werden (vgl. Kapitel I, Punkt 9.3).
- Ein mehrmaliger An- und/oder Verkauf von Immobilien kann dazu führen, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliegt (vgl. dazu Kap. III).
- Anfall der Immobilienertragsteuer in Höhe von 30%.
- Nachversteuerung abgesetzter Zehntel bzw. Fünftel bei „Altfällen“.

8.9. Wann liegt Liebhaberei vor?

Die Ansichten der Finanzverwaltung zum Thema Liebhaberei sind in den Liebhabereirichtlinien 2012 geregelt.

Wenn die Immobilie vor Erreichen eines steuerlichen Gesamtüberschusses verkauft oder die Vermietung aufgegeben wird – durch Schenkung oder Eigennutzung – besteht das Risiko, dass die Einkunftsquelle von der Finanzbehörde nicht anerkannt wird. Gemäß Liebhabereiverordnung muss bei Vermietung und Verpachtung der zur Anerkennung als Einkunftsquelle erforderliche Totalgewinn in einer Periode von höchstens 20 bzw. 25 Jahren erzielt werden.

- 20 Jahre gelten als Obergrenze bei Vermietung von Eigentumswohnungen, Ein- und Zweifamilienhäusern etc. („kleine Vermietung“).
- 25 Jahre sind maßgeblich für nicht parifizierte Zinshäuser, Lagerhallen, Büros und Geschäftsgebäude etc. („große Vermietung“).

Bis zu drei Jahre gibt es zusätzlich, wenn die Immobilie erst errichtet oder saniert werden muss, vom erstmaligen Anfallen von Werbungskosten bis zum Vermietungsbeginn.

Dass keine Liebhaberei vorliegt, muss der Finanzverwaltung idR durch eine Prognoserechnung nachgewiesen werden.

TIPP:

Das tatsächliche steuerliche Ergebnis wird dabei insbesondere in zwei wesentlichen Punkten adaptiert: Einerseits ist die begünstigte 1/15-Abschreibung auf eine Normalabschreibung umzurechnen, und andererseits dürfen bei Vorliegen von gesetzlichen Einnahmenschranken marktübliche Mieten anstelle der tatsächlichen Mieten angesetzt werden.

8.10. Entschädigungen für Leitungsrechte

Da die steuerliche Behandlung der Entgelte im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten nicht eindeutig und schwierig zu qualifizieren ist, plant der Gesetzgeber mit 1.1.2019 eine 10%ige Abgeltungssteuer für die Entgelte einzuführen. Selbstverständlich wird auch in diesem Fall eine tatsächliche Veranlagung möglich sein, falls die steuerfreien Komponenten dieses Entgeltes überwiegen sollten.

9. Die Schenkung von Liegenschaften

Die Schenkung einer Liegenschaft hat ebenfalls oft steuerliche Konsequenzen. Eine Schenkung im ertragsteuerlichen Sinne kann auch vorliegen, wenn das Grundstück zB innerhalb der Familie stark unterpreisig verkauft wird.

Umgekehrt kann uU eine zivilrechtliche „Schenkungs“ ertragsteuerlich als Verkauf gelten, wenn zB hohe Verbindlichkeiten mit übertragen werden.

9.1. Die Folgen für Geschenkgeber bei Übertragungen

- Keine Fortsetzungsmöglichkeit der offenen Fünftelbeträge für vorangegangene Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen;
- Instandhaltungsfünftel (-zehntel) laufen entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung uE unverändert beim Geschenkgeber fort;
- Vorsteuerberichtigung oder Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 UStG 1994 (vgl. Kapitel II, Punkt 8.).

9.2. Die Folgen für Geschenknehmer bei Übertragungen

- Fortsetzung der Teilabsetzbeträge von Herstellungskosten; sofern es sich um einen Altfall handelt, geht die Verpflichtung zur Nachversteuerung über;
- Fortsetzung der offenen Teilabsetzungen von Instandsetzungskosten des Geschenkgebers;
- Fortsetzung der offenen Teilabsetzungen von Instandhaltungskosten des Geschenkgebers (nach Ansicht der Finanz);
- Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten bei erstmaliger Vermietung bei Altfällen; in den übrigen Fällen ist die AfA des Geschenkgebers fortzusetzen;
- Bei Inanspruchnahme der Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 UStG 1994 durch den Geschenkgeber – Vorsteuerabzug für Geschenknehmer (vgl. Kapitel II, Punkt 8.), sofern die Immobilie weiterhin umsatzsteuerpflichtig vermietet wird.

I. Immobilien im Privatvermögen

Die Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Mieten ist neuerlich zu prüfen, da die Finanzverwaltung NEUE Mietverhältnisse fingiert.

- Fortsetzung des Anschaffungszeitpunktes des Geschenkgebers, und somit die Qualifikation als Alt- oder Neufall.
- Seit 1.1.2016 unterliegen unentgeltliche Übertragungen mit folgenden Staffelbeträgen der Grunderwerbsteuer, wobei Bemessungsgrundlage der Grundstückswert (= Ermittlung nach Pauschalmethode, Immobilienpreisspiegel oder Gutachten) ist:
 - die ersten EUR 250.000 mit 0,5%,
 - die weiteren EUR 150.000 mit 2% und
 - Beträge über EUR 400.000 unterliegen 3,5% GrESt.
- Die Zusammenrechnungsbestimmungen mit Vorschenkungen sind zu beachten.
- Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten sind ertragsteuerlich nicht absetzbar.

9.3. Schenkung mit Fruchtgenussvorbehalt

Um die oft nachteiligen steuerlichen Folgen der Schenkung der Liegenschaft für den Geschenkgeber zu vermeiden, besteht die Möglichkeit der Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses (= der Einkünfte).

Die Vorteile:

- (Zehntel- und) Fünfzehntelabschreibungen können vom Geschenkgeber weitergeführt werden.
- Eine Vorsteuerberichtigung ist nicht erforderlich.
- Das umsatzsteuerliche Schicksal der Immobilie bleibt unverändert, da die Unternehmeridentität gewahrt bleibt.

Die Nachteile:

- Die Einkünfte sind dem bisherigen Eigentümer zuzurechnen (kein „Splittingeffekt“ bei der steuerlichen Progression).
- Allenfalls Entfall der bisherigen Abschreibung des Gebäudes (Beratungserfordernis).
- Allfällige Gebührenpflicht des Fruchtgenussvertrages bei Entgeltlichkeit.
- Seit 1.1.2016 unterliegen unentgeltliche Übertragungen mit folgenden Staffelbeträgen der Grunderwerbsteuer, wobei Bemessungsgrundlage der Grundstückswert (siehe oben) ist: Die ersten EUR 250.000 mit 0,5%, die weiteren EUR 150.000 mit 2% und Beträge über EUR 400.000 unterliegen 3,5% GrESt.
- Aufgrund der ständigen Judikatur des VwGH bestehen nun zusätzliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Fruchtgenussverträgen, sodass derzeit diesbezüglich eine gewisse Rechtsunsicherheit gegeben ist.

10. Steuerfolgen bei Übertragung von Todes wegen

Für den Erben oder Legatar ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen:

- AfA und die (Zehntel bzw.) Fünfzehntel des Erblassers sind unverändert fortzuführen.
- Keine Vorsteuerberichtigung beim Erblasser. Der Erbe oder Legatar muss allerdings die Möglichkeit der Option zur Umsatzsteuer neuerlich prüfen, da das BMF NEUE Mietverhältnisse fingiert.
- Für die Qualifikation als Alt- bzw. Neufall ist der letzte ertragsteuerlich entgeltliche Erwerb durch den Erblasser bzw. dessen Rechtsvorgänger heranzuziehen.
- Seit 1.1.2016 unterliegen unentgeltliche Übertragungen mit folgenden Staffelbeträgen der Grunderwerbsteuer, wobei Bemessungsgrundlage der Grundstückswert (siehe oben) ist: Die ersten EUR 250.000 mit 0,5%, die weiteren EUR 150.000 mit 2% und Beträge über EUR 400.000 unterliegen 3,5% GrESt.

II. Umsatzsteuer

Wie werden Immobilien umsatzsteuerlich behandelt? Wir haben die wichtigsten Informationen für Sie zusammengefasst:

1. Was Kleinunternehmer beachten müssen

Kleinunternehmer mit einem Netto-Umsatz bis höchstens EUR 30.000 pro Jahr haben als Vermieter Folgendes zu berücksichtigen:

- Unechte Umsatzsteuerbefreiung – 0 % USt;
- Mietvorschreibung ohne Umsatzsteuer – 0 % USt;
- keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug;
- Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung.

Eine USt-Erklärung hat der Kleinunternehmer nur dann abzugeben, wenn der Umsatz mindestens EUR 30.000 beträgt. Die Kleinunternehmerregelung galt bis Ende 2016 nicht für ausländische Vermieter/ Unternehmer. Das BMF hat nun klargestellt, dass der Wohnsitz bzw. der Sitz der Gesellschaft für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr entscheidend ist. Wenn ein im Ausland ansässiger Unternehmer ab 1.1.2017 Umsätze aus der Vermietung eines inländischen Grundstückes erzielt, sind dessen Umsätze allerdings nur steuerbefreit, wenn er sein Unternehmen im Inland betreibt. Nicht ausreichend für das Betreiben des Unternehmens im Inland ist es, wenn eine inländische Immobilienverwaltungsfirma die Verwaltung der Immobilien vornimmt. Für die Ermittlung der Umsatzgrenze sind seit 1.1.2017 Hilfseschäfte einschließlich der Geschäftsveräußerung und gewisse steuerfreie Umsätze (zB Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften, umsatzsteuerfreie freiberufliche Umsätze) nicht zu berücksichtigen.

2. Welche Steuersätze sind anzuwenden?

2.1. Art der Leistung

Abhängig von der Art der Leistung gelten folgende Steuersätze

Vermietung zu sonstigen Zwecken (Büro, Geschäftsräumlichkeiten) (Option gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994 möglich; siehe Abschnitt 2.2.)	0%** / 20%
Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken (ausgenommen Eigenverbrauch)	10%
Vermietung von Betriebsvorrichtungen etc.	20%
Beherbergung in eingerichteten Wohnräumen etc.	13 % / 10 %***)
Vermietung von Garagen und Parkplätzen	20 %*)
Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke	13 % / 10 %***)
Verschiedene Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften für Liegenschaftsanteile, die Wohnzwecken dienen	10%
Wärmelieferung, auch als Nebenleistung	20%
Vermietung an Diplomaten (echte Steuerbefreiung bei Bestätigung durch BMelA)	0%

*) siehe Punkt 7.3. **) Steuerfrei ist auch die Vermietung und Verpachtung von Baurechten.
 ***) Umsätze ab 1.11.2018 sind (wieder) mit 10 % zu besteuern

Um die echte Steuerbefreiung für die Vermietung an Diplomaten in Anspruch nehmen zu können, muss der Mieter (Diplomat) dem Vermieter eine Bescheinigung vorweisen, die vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten ausgestellt wurde (U 46 – Antrag auf Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Grundstücksvermietung).

Mit 1.5.2016 trat eine Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes von 10 % für Beherbergungen (Hotelnächtigungen etc.) sowie für die Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke auf 13 % in Kraft. Der Gesetzesvorschlag, den Steuersatz für Beherbergungen bzw. für die Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke wieder auf 10 % zu senken, wurde am 5.4.2018 im Bundesrat beschlossen und tritt mit 1.11.2018 in Kraft.

TIPP:

Der ermäßigte Steuersatz von 10 % bei der Wohnraumvermietung ist von der Erhöhung nicht betroffen. Ebenso bleibt die Vermietung an Studenten mit 10 % USt steuerpflichtig.

2.2. Unechte Befreiung

Seit 1.9.2012 ist bei Geschäftsraumvermietung die Option zur 20%igen Umsatzsteuerpflicht nur dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (95%-Grenze). Dies muss mit einem Nachweis belegt werden, der aber an keine besondere Form gebunden ist.

Diese Regelung gilt für:

- Immobilien, bei denen die tatsächliche Inbetriebnahme nach dem 31.8.2012 erfolgte;
- Wohnungseigentum, das nach dem 31.8.2012 erworben wurde.

Ausnahmen sind

- bereits vor dem 1.9.2012 begonnene Miet- und Pachtverhältnisse;
- Errichterprivileg: Wenn mit der Errichtung des Gebäudes (Spatenstich) durch den Vermieter vor dem 1.9.2012 begonnen wurde – eine Übertragung der Immobilie führt nach Ansicht des BMF jedoch zum Untergang des Privilegs;
- Vermietung an Beihilfeempfänger iSd Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes GSBG (Kranken- und Kuranstalten, Sozialversicherungsträger, Alten-, Behinderten- und Pflegeheime).

2.3. Bemessungsgrundlage – Normalwert

Werden Gegenstände aus außerbetrieblichen (nicht unternehmerisch bedingten) Motiven günstig verkauft, dann muss in bestimmten Fällen

II. Umsatzsteuer

trotzdem ein fremdüblicher Preis, der sog. Normalwert, für die Bemessung der Umsatzsteuer angesetzt werden. Beispiele für solche Motive sind familiäre und freundschaftliche Beziehungen, gesellschaftsrechtliche Verbindungen oder Arbeitnehmerverhältnisse.

Der Normalwert ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen unabhängigen Lieferer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Der Normalwert entspricht in der Regel dem direkten Vergleichspreis (subsidiär dem Marktpreis), dem Sachbezugswert bei Zuwendungen an Arbeitnehmer bzw. dem fremdüblichen Verrechnungspreis bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.

Seit 1.1.2016 gilt der Normalwert auch für Lieferungen von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den Bedarf seines Personals.

TIPP:

Der Normalwert ist aber nur dann anzuwenden, wenn das Entgelt höher oder niedriger als dieser und der Unternehmer (bzw. im Falle eines zu niedrigen Entgeltes auch der Empfänger) nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

2.4. Grundstücksbegriff

Mit 1.1.2017 wurde der Grundstücksbegriff für den gesamten Anwendungsbereich des UStG an den unionsrechtlichen Grundstücksbegriff angepasst. (Da zivilrechtlich hier innerhalb der EU wesentliche Unterschiede bestehen, wurde zur Harmonisierung der Umsatzsteuer in der EU ein eigener Begriff geschaffen.) Änderungen ergeben sich dadurch ua. bei der Steuerbefreiung für die Lieferung von Grundstücken.

Gemäß dem neuen Grundstücksbegriff fallen **Gebäude** und Bauwerke unter den Begriff „Grundstück“, wenn sie am oder im Boden – über oder unter dem Meeresspiegel – befestigt sind, und es nicht möglich ist, sie leicht abzubauen oder zu bewegen. Gleiches gilt auch für Superädifikate. Es ist nicht nötig, dass das Gebäude oder Bauwerk untrennbar mit dem Boden verbunden ist, sondern es ist zu prüfen, ob sich die Vorrichtungen zur Immobilisierung leicht, dh. ohne Aufwand und erhebliche Kosten, entfernen lassen.

TIPP:

So können nunmehr zB Fertigteilhäuser, Kioske, Verkaufsstände, Boote oder Wohnwagen als Grundstück anzusehen sein, solange sie immobilisiert sind und sich nicht leicht entfernen lassen.

Der Begriff „Bauwerk“ beinhaltet auch andere „Konstruktionen“, die üblicherweise nicht als Gebäude gelten, wie zB Straßen, Eisenbahnstrecken, Brücken, Flughäfen, Häfen, Deiche, Gaspipelines, Wasser- und Abwassersysteme sowie Industrieanlagen wie Kraftwerke, Windturbinen, Raffinerien.

Änderungen können sich daher insbesondere auch bei bestimmten **Betriebsvorrichtungen** ergeben, die nunmehr vom Grundstücksbegriff mit umfasst sind.

2.5. Kurzfristige Vermietung

Seit 1.1.2017 ist die kurzfristige Vermietung (von nicht mehr als 14 Tagen) von Grundstücken zwingend umsatzsteuerpflichtig, wenn der Unternehmer das Grundstück sonst nur für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, für kurzfristige Vermietungen und/oder zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses verwendet. Verwendet der Unternehmer das Grundstück auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die kurzfristige Vermietung steuerfrei, wenn nicht zur Steuerpflicht optiert wird.

Durch die Änderung müssen sonst zum vollen Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer bei der kurzfristigen Vermietung nicht mehr unterscheiden, ob ihr Kunde (nahezu voll) zum Vorsteuerabzug aus dieser Leistung berechtigt ist. Zusätzlich entfällt auch die Notwendigkeit der Aufteilung der Vorsteuerbeträge bzw. die etwaige Notwendigkeit einer Vorsteuerberichtigung, die sich dadurch ergaben, dass beispielsweise Seminarräume tageweise an nicht (nahezu voll) zum Vorsteuerabzug berechnete Personen vermietet werden.

2.6. Grundstücksleistungen

Ab 1.1.2017 zählen auch juristische Dienstleistungen (zB von Rechtsanwälten, Notaren), die auf die Veränderung des rechtlichen Status eines bestimmten Grundstücks gerichtet sind, zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn sie mit der Übertragung eines Grundstücks oder mit der Begründung oder Übertragung dinglicher Rechte an Grundstücken zu tun haben. Ob die zugrunde liegende Transaktion letztlich zustande kommt, ist nicht erheblich. Bisher waren nur sonstige Leistungen der Notare bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen als Grundstücksleistungen zu sehen.

II. Umsatzsteuer

3. Die Ist-Besteuerung und Versteuerung von Anzahlungen

3.1. Anwendungsbereich

Bei Vermietung im Privatvermögen ist man verpflichtet, die USt entsprechend der Vereinnahmung der Entgelte abzuführen, wenn der Gesamtumsatz aus nicht betrieblichen Einkünften in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als EUR 110.000 betragen hat. Maßgeblich ist somit nicht die Mietvorschreibung, sondern der Eingang des Mietentgeltes. Bei erhaltenen Mietzinsvorauszahlungen und Anzahlungen ist die Umsatzsteuer ebenfalls zum Zeitpunkt der Vereinnahmung abzuführen, außer es handelt sich um einen echten Kredit.

Unternehmer, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und/oder Gewerbebetrieb erzielen, haben nach vereinnahmten Entgelten zu besteuern, wenn der jeweilige Betrieb nicht buchführungspflichtig ist.

TIPP:

Betriebe mit freiberuflichen Einkünften versteuern umsatzsteuerlich grundsätzlich immer entsprechend der Vereinnahmung, unabhängig von der Rechtsform. Daher gilt dies auch für eine Rechtsanwalts GmbH.

3.2. Vorsteuerabzug erst bei Zahlung

Der Vorsteuerabzug stand bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten bis 31.12.2012 grundsätzlich zu dem Zeitpunkt zu, an dem die Leistung empfangen wurde und die Rechnung vorlag. Seit 1.1.2013 besteht das Recht auf Vorsteuerabzug für die von Ist-Versteuerern bezogenen Leistungen **erst im Zeitpunkt der Bezahlung** (und nach Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung). Eine vollständige Bezahlung der Leistung ist nicht erforderlich. Daher steht zB bei Ratenzahlung der Vorsteuerabzug entsprechend der entrichteten Teilzahlung zu. Beim Übergang der Steuerschuld auf den Ist-Versteuerer gelangt das zusätzliche Erfordernis der Zahlung nicht zur Anwendung, da in diesen Fällen die Steuerschuld nach den Sollgrundsätzen entsteht.

Im Fall der Überrechnung eines Guthabens, das aus dem Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung stammt, ist seit dem 15.8.2015 der Ist-Versteuerer einem Leistungsempfänger, der nach vereinbarten Entgelten versteuert (Soll-Versteuerer), gleichgestellt. Der Ist-Versteuerer kann dem Leistungsempfänger die vollständige auf die Anzahlung entfallende Umsatzsteuer überrechnen.

Kommt es nicht zur vollständigen Überrechnung, hat der empfangende Unternehmer die UVA entsprechend zu berichtigen, weil der Vorsteuerabzug nicht in voller Höhe entstanden ist.

3.3. Ausnahmen für Großunternehmen

Von dieser Regelung ausgenommen sind

- Versorgungsunternehmen (Gas-, Wasser-, Elektrizitäts- und Heizwerke sowie Müllbeseitigungsanlagen) und jene nach Ist-System versteuernden Unternehmer (zB Rechtsanwälte), deren Umsätze im vorangegangenen Veranlagungszeitraum die Grenze von EUR 2 Mio. (ohne Hilfsgeschäfte) überstiegen haben.

Diese sind seit 1.1.2013 verpflichtet, den Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Regeln geltend zu machen.

4. Vermietung durch ausländische Unternehmer

Auch wenn der Vermieter im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch über eine inländische Betriebsstätte verfügt, kommt es nach Ansicht des BMF bei inländischer Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer nicht zum Übergang der Steuerschuld. Der ausländische Unternehmer wird – sofern er steuerpflichtig vermietet – als inländischer Unternehmer behandelt. Daher muss, ebenso wie bei der Vermietung zu privaten Wohnzwecken, die Umsatzsteuer ausgewiesen und an das Lagefinanzamt abgeführt werden.

TIPP:

Vermieter, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, müssen für die Abfuhr der Umsatzsteuer einen inländischen Fiskalvertreter bestellen.

5. Umsatzsteuer von Vorleistungen

Der Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen – sog. Vorleistungen – steht nur dann zu, wenn der Unternehmer mit dem Grundstück **umsatzsteuerpflichtige Umsätze** ausführt. Vor der tatsächlichen Vermietung anfallende Vorsteuern können sofort abgezogen werden, wenn die Absicht einer künftigen steuerpflichtigen Vermietung nachgewiesen oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit zumindest glaubhaft gemacht werden kann.

Auch bei Grundstücksverkäufen ist nach Rechtsprechung des VwGH **ein sofortiger Vorsteuerabzug** aus Vorleistungen möglich, wenn der künftige steuerpflichtige Verkauf nachgewiesen werden kann oder überwiegend wahrscheinlich ist.

II. Umsatzsteuer

6. Umsatzsteuer bei teilweiser Privatnutzung

Wird ein Grundstück, das zum Unternehmensvermögen gehört, durch den Unternehmer teilweise privat zu Wohnzwecken benutzt, so ist dies nicht steuerbar, der **Vorsteuerabzug** steht nur für den unternehmerisch genutzten Teil zu. Dies gilt nach der Judikatur auch für Gesellschafter von Personengesellschaften, jedoch idR nicht bei Kapitalgesellschaften.

Allenfalls kann eine **Vorsteuerberichtigung** erforderlich sein, wenn der privat genutzte Teil früher unternehmerisch genutzt wurde. In den Folgejahren kann es dann auch zu einer positiven Vorsteuerberichtigung kommen, wenn ein privat genutzter Teil später wieder unternehmerisch genutzt wird.

Auch bei der Beherbergung in eingerichteten Wohnräumen bzw. bei Grundstücken zu Campingzwecken ist der privat genutzte Teil nicht steuerbar, in allen übrigen Fällen unterliegt der für private Zwecke genutzte Teil dem Eigenverbrauch mit dem Normalsteuersatz von 20% (zB Eigenverbrauch eines Autoabstellplatzes).

7. Sonderfälle des Vorsteuerabzuges

7.1. Mietenpool

Beim Vorsteuerabzug betreffend Vorsorgewohnungen in einem Mietenpool ist essentiell, dass die **Unternehmerkette** nicht durchbrochen wird. Ist der Käufer der Vorsorgewohnung Unternehmer, so steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn er umsatzsteuerpflichtig an den Mietenpool (Vermietergemeinschaft) vermietet.

In der Bundesabgabenordnung (BAO) ist geregelt, dass durch einen eigenen Bescheid eine **Feststellung der Mieteinkünfte** des Mietenpools erfolgt.

7.2. Miteigentumsgemeinschaften

Nach Meinung der Finanzverwaltung ist der Vorsteuerabzug jedenfalls zulässig, wenn die Gemeinschaft das Gebäude unternehmerisch nutzt.

Durch die Rechtsprechung des EuGH steht bei Ehegatten der Vorsteuerabzug bei einzelnen Miteigentümern direkt anteilig auch dann zu, wenn die Rechnung an die Gemeinschaft ausgestellt wird. Der Vorsteuerabzug ist mit der Miteigentumsquote begrenzt. Voraussetzung ist natürlich auch, dass der Miteigentümer Unternehmer ist und umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführt.

7.3. Wohnungseigentumsgemeinschaften

Seit 1.1.2016 gilt eine Gleichstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung von PKW-Abstellplätzen mit der Vermietung (zwingend mit 20%) derselben, wodurch es zu einer Vereinfachung in der Verwaltung kommen sollte.

Der VwGH hat im Jahr 2016 klargestellt, dass Finanzierungskosten (Zinsen) in die Bemessungsgrundlage der WEG-Leistung eingerechnet werden müssen, sofern es sich um Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb (zB Sanierungsaufwendungen) der WEG handelt.

8. Umsatzsteuer bei Verkauf, Schenkung und Aufgabe

8.1. Grundsätzliches

Da ein Grundstücksumsatz von der Umsatzsteuer grundsätzlich „unecht“ befreit ist, kann dieser Umsatz bei Übertragung unter Lebenden (Verkauf, Schenkung und Aufgabe der Vermietung) zur Vorsteuer-Berichtigungspflicht führen.

Diese Berichtigung betrifft Vorsteuern aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie von Großreparaturen (Instandsetzung und große Instandhaltung), die während der letzten 20 Jahre abgezogen wurden.

Nicht nur die Vermietung und Verpachtung von Baurechten ist steuerbefreit, sondern auch die entgeltliche Übertragung eines Baurechts.

8.2. Zehntel- oder Zwanzigstel-Berichtigung

Bei einer Berichtigung ist daher für jedes Jahr von 1/20 (statt früher 1/10) auszugehen. Die Regelung gilt im Wesentlichen für sog. NEUFÄLLE,

- also bei Grundstücken, die der Unternehmer erstmals nach dem 31.3.2012 in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, und
- wenn bei Wohnungen (Wohnzwecke!) der Vertragsabschluss nach dem 31.3.2012 erfolgt (auch wenn die Wohnung zu diesem Zeitpunkt noch nicht fertiggestellt und übergeben wurde).

Sollte es jedoch bei den „Altfällen“ (Mietvertrag vor dem 1.4.2012 abgeschlossen) später zu einem Mieterwechsel kommen, kommt mit dem neuen Mietverhältnis auch der 20-jährige Berichtigungszeitraum zur Anwendung.

II. Umsatzsteuer

Der Gesamtbetrag der zu berichtigenden Vorsteuern vermindert sich für jedes Jahr der bisherigen Nutzung um 1/10 bzw. 1/20, beginnend ab dem Folgejahr der erstmaligen Verwendung.

8.3. Option zur Umsatzsteuerpflicht

Für den Verkäufer besteht aber auch die Möglichkeit, **Grundstücksumsätze umsatzsteuerpflichtig** zu behandeln und dem Käufer des Grundstückes 20% Umsatzsteuer zu verrechnen, wenn dies zivilrechtlich vereinbart ist. Wird vom Verkäufer – spätestens bis zur Rechtskraft des Bescheides – zur Steuerpflicht optiert, entfällt das Erfordernis einer Vorsteuerberichtigung bzw. behält der Verkäufer dann das Recht, den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Die Option auf Umsatzsteuerpflicht kann für jede einzelne „Bestandseinheit“ gesondert in Anspruch genommen werden (fraglich ist, ob dies auch für jeden einzelnen Raum gilt).

8.4 Bagatellgrenze für Berichtigung

Die Bagatellgrenze für eine Berichtigung wurde ab 1.1.2017 angehoben: Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist nicht durchzuführen, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für einen Gegenstand für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, EUR 60 nicht übersteigt.

Auch bei Grundstücken entfällt somit eine Berichtigung, wenn die darauf entfallende Vorsteuer EUR 1.200 (bei Anwendung des zwanzigjährigen Berichtigungszeitraums) nicht übersteigt. Dies betrifft zB dem Normalsteuersatz unterliegende Gegenstände des Anlagevermögens, die zu einem Entgelt von nicht mehr als EUR 1.500 bzw. bei Grundstücken EUR 6.000 erworben wurden. Bis 31.12.2016 wird auf die auf einen Gegenstand entfallende Vorsteuer von EUR 220 abgestellt.

8.5. Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges

Der Vorsteuerabzug für Vorleistungen kann sofort geltend gemacht werden, nicht erst zum Zeitpunkt des steuerpflichtigen Umsatzes – Voraussetzung ist, dass zum Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen der steuerpflichtige Verkauf wirtschaftlich überwiegend wahrscheinlich ist – das hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt.

8.6. Schenkung einer Immobilie und Umsatzsteuer

Die Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht gibt es auch bei Schenkung einer Immobilie. Anders als beim Verkauf sind nur jene Teile der Liegenschaft Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, für die ein Vorsteuerabzug (seit 1972) geltend gemacht wurde. Laut den

Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR) des BMF sind sowohl (Teile der) Herstellungskosten als auch Großreparaturen betroffen. Der Wert von Grund und Boden ist jedenfalls nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn beim Ankauf keine Umsatzsteuer verrechnet wurde. Der Empfänger des Grundstückes hat wiederum bei Vorliegen einer vom Geschenkgeber ausgestellten Rechnung über die Umsatzsteuer (§ 12 Abs 15 UStG 1994) die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges, sofern er mit dem Grundstück steuerpflichtige Umsätze ausführt.

8.7. Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit

Wird die Vermietungstätigkeit beendet, führt das zur Berichtigung für Vorsteuern aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und auch aus Großreparaturen der letzten 10 / 20 Jahre.

8.8. Verkauf eines Mietrechtes

Der Verkauf eines Mietrechtes vom Vermieter an den Nachmieter unterliegt bei Objekten, die Wohnzwecken dienen, dem ermäßigten Steuersatz von 10%, bei Nicht-Wohnobjekten dem Steuersatz von 0% bzw. 20% bzw. 13% bei Beherbergung (bis 1.11.2018 danach wieder 10%).

9. Umsatzsteuer bei Übergang von Todes wegen

Beim Übergang einer Liegenschaft von Todes wegen ist keine Vorsteuerberichtigung erforderlich, der Erbe setzt grundsätzlich alle Rechte und Pflichten des Erblassers unverändert fort, nach Ansicht des BMF soll aber das sog. Errichterprivileg verloren gehen. Ebenfalls liegen nach Ansicht der Finanzverwaltung neue Mietverhältnisse vor.

10. Pflicht zur Belegaufbewahrung

Zu beachten ist, dass sämtliche Belege, Unterlagen und Aufzeichnungen im Zusammenhang mit Immobilienbesitz bis 31.3.2012 nach den Regeln des UStG 1994 mindestens zwölf Jahre nach Ende des betreffenden Kalenderjahres aufzubewahren sind.

Mit der Neuregelung bzw. Verlängerung des Berichtigungszeitraumes wurde auch die Aufbewahrungsfrist geändert und beträgt seit 1.4.2012 mindestens 22 Jahre. Andere Regelungen, insbesondere des UGB, die im Einzelfall eine längere Aufbewahrungszeit vorsehen, sind zu beachten.

II. Umsatzsteuer

11. Umsatzsteuer bei Bauleistungen

11.1. Grundsätze

Bei bestimmten Bauleistungen kommt es zum Übergang der Steuerschuld, dem sog. „Reverse Charge“. Dieser Übergang findet statt, wenn Bauleistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer erbracht werden,

- der seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist, oder
- der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt.

11.2. Mit einer Bauleistung beauftragter Unternehmer

Eine Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist, dass

- der Leistungsempfänger Unternehmer ist und
- als solcher auch mit der Erbringung der entsprechenden Bauleistung beauftragt ist.

Ein Produktionsunternehmen, das einen Generalunternehmer mit der Errichtung einer Produktionshalle für den eigenen Betrieb beauftragt, ist somit von der Regelung nicht erfasst. Den Generalunternehmer trifft jedoch der Übergang der Steuerschuld für die von Subunternehmern bezogenen Leistungen.

Damit der Unternehmer weiß, dass sein Auftraggeber mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt worden ist, muss ihn der Auftraggeber auf diesen Umstand hinweisen (zB durch eine schriftliche Bestätigung oder im Auftrag).

11.3. Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt

Wird eine Bauleistung an einen Unternehmer erbracht, der selbst üblicherweise Bauleistungen erbringt (also an einen „typischen Bau-Unternehmer“), kommt es stets zu einem Übergang der Steuerschuld. Wer zu diesen „typischen Bau-Unternehmern“ zählt, ist in einer Liste des Finanzministeriums veröffentlicht.

TIPP:

Diese exemplarische Aufzählung findet sich im Anhang 4 zu den Umsatzsteuerrichtlinien 2000. Es sind hier insbesondere Unternehmen laut Abschnitt F, Unterabschnitt FA, Abteilung 45, der ÖNACE 1995 erfasst. Wenn die Bauleistungen dieses typischen Bau-Unternehmers nicht mehr als 50% seines Umsatzes betragen, kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld.

12. Regelungen für Hausverwalter und Vermieter

12.1. Die Grundsätze der Rechnungsausstellung

Damit ein Unternehmer den Vorsteuerabzug für von Unternehmen bezogene Leistungen vornehmen kann, muss die entsprechende Rechnung alle Merkmale des § 11 UStG 1994 aufweisen:

Rechnungsmerkmale

- Rechnungen **bis EUR 400 inkl. USt** (sogenannte „**Kleinbetragsrechnung**“):
 1. Name, Anschrift des liefernden bzw. leistenden Unternehmers
 2. Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung
 3. Tag der Leistung oder Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt
 4. Entgelt für die Lieferung bzw. sonstige Leistung (brutto inkl. Umsatzsteuer)
 5. Anzuwendender Steuersatz
 6. Ausstellungsdatum
- Rechnungen **über EUR 400** zusätzlich:
 7. Name und Anschrift des Leistungsempfängers
 8. Entgelt ohne USt
 9. auf das Entgelt entfallender Umsatzsteuerbetrag
 10. im Falle einer Steuerbefreiung Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt²⁾
 11. UID des liefernden bzw. leistenden Unternehmers¹⁾
 12. Fortlaufende Nummer, wobei vom Leistungsempfänger keine Überprüfung vorgenommen werden muss
- Rechnungen **über EUR 10.000 (inkl. USt)** zusätzlich:
 13. UID des Leistungsempfängers;
- Zusätzlich ist Folgendes zu beachten:
 14. Bei **Fremdwährungsrechnungen** ist der Steuerbetrag in Euro anzuführen bzw. in Einzelfällen die Umrechnungsmethode anzugeben.
 15. **Gutschriften** müssen als Gutschriften bezeichnet werden.
 16. Bei **Differenzbesteuerung** ist auf deren Anwendung hinzuweisen, indem beispielsweise die Art der Gegenstände und die Anwendung einer Sonderregelung angegeben wird.

1) Die Verpflichtung zur Angabe der UID auf der Rechnung besteht nur, soweit der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die der Vorsteuerabzug zusteht.

2) Die Anführung der gesetzlichen Bestimmung ist nicht zwingend, aber oft empfehlenswert.

II. Umsatzsteuer

MUSTERRECHNUNG

Logo
 Mustermann GmbH

Musterfrau GmbH 7
 Musterfraustraße 13
 1030 Wien

Wien, 5. Juni 2018 6
 ATU87654321 13

HONORARNOTE NR: 12345 12

Für die nachfolgend detaillierten Leistungen erlauben wir uns, Ihnen unser Honorar wie folgt in Rechnung zu stellen:

Erbrachte Leistungen im Zeitraum von 2018/05/01 bis 2018/05/31 3

Beratung, Auskünfte, Korrespondenz 2	EUR 10.000,- 8
+ 20 % Umsatzsteuer 5	EUR 2.000,- 9
Gesamtsumme	EUR 12.000,- 4

Wir danken für das erwiesene Vertrauen und ersuchen, den Betrag – ohne Abzug von Spesen – prompt auf unser Konto IBAN: AT12 3456 7891 1234, BIC: ABSDEFGH zu überweisen.

Unsere Rechnungen sind zahlbar und klagbar in Wien.

1
Mustermann GmbH

1030 Wien, Musterstraße 11, Tel.: +43 (1) 123 45-0, Fax: +43 (1) 123 45-500, E-Mail: office@mustermann.at
 www.mustermann.at, www.mustermann.com, FN 123456a HG Wien, DVR 1234567, ATU12345678 11

Die **Ausstellung einer Rechnung ist jedenfalls verpflichtend**, wenn Leistungen an Unternehmer oder juristische Personen erbracht werden, aber auch dann, wenn Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken an Private / Nichtunternehmer erbracht werden.

Elektronische Rechnungen

Auch elektronisch ausgestellte Rechnungen sind unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, wobei die Anforderungen für die elektronische Übermittlung von Rechnungen ab 1.1.2013 vereinfacht wurden. Die Übermittlung der Rechnung kann nun beispielsweise per E-Mail, E-Mail Anhang, Web-Download, PDF oder Textdatei, als eingescannte Papierrechnung oder als Fax-Rechnung erfolgen, sofern der Leistungsempfänger dieser Art der Rechnungsausstellung zustimmt.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug bei elektronischen Rechnungen ist, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhaltes und die Lesbarkeit (während der gesamten Aufbewahrungsdauer) gewährleistet sind. Diese Voraussetzungen sind erfüllt wenn:

1. ein innerbetriebliches Steuerungsverfahren vorliegt, mit dem eine verlässliche Prüfung zwischen Rechnung und zugrunde liegender Lieferung bzw. sonstiger Leistung erfolgt
2. die Ausstellung über FinanzOnline oder das Unternehmensserviceportal erfolgt
3. die Rechnung mit einer/einem qualifizierten elektronischen Signatur/Siegel versehen ist
4. die Rechnung durch elektronischen Datenaustausch (EDI) übermittelt wird.

Bei Rechnungen, die nicht an den Leistungsempfänger selbst oder an seinen Bevollmächtigten adressiert sind (zB Hausverwalter), ist nach der Randziffer 1507 der Umsatzsteuerrichtlinien darauf zu achten, dass aus der Rechnung eindeutig hervorgeht, für wen die Leistung bestimmt war.

Für elektronische Signaturen ist seit 1.7.2016 nicht mehr das Signaturgesetz anzuwenden, sondern die eIDAS-VO (EU-Verordnung über die elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt).

12.2. Mietvorschreibung und fortlaufende Nummer

Bei der Ausstellung von **Vorschreibungen** auf Grund von Dauerschuldverhältnissen wie Miet-, Pacht- und Wartungsverträgen oder ähnlichen Leistungen kann nach Ansicht des BMF eine Anzahlungsrechnung ausgestellt werden.

Bei diesen Rechnungen kann der Leistungszeitraum angegeben werden, indem der **Beginn des Leistungszeitraumes** mit dem Zusatz versehen wird, dass die Vorschreibung (= Anzahlungsrechnung) bis zum Ergehen einer neuen Vorschreibung, längstens jedoch bis zum Ende des Mietverhältnisses gilt.

Kommt es später zu einer Änderung der Miethöhe, zB auf Grund einer Indexanpassung, muss eine **neue Anzahlungsrechnung** ausgestellt werden, die sämtliche Rechnungsbestandteile aufzuweisen hat.

Die Verpflichtung, eine fortlaufende Rechnungs-Nummer anzugeben, wird vom Gesetzgeber nicht genauer definiert.

Die Nummerierung von Anzahlungsrechnungen durch den Immobilienreuhänder kann für jedes einzelne Haus, aber auch pro Ver-

II. Umsatzsteuer

mietungsobjekt, Wohnungseigentumsobjekt etc. mit eigenständigen Zahlenreihen erfolgen.

Nach aktueller Rechtsprechung müssen auch diese Dauerrechnungen/Anzahlungsrechnungen **alle erforderlichen Rechnungsmerkmale** iSd UStG 1994 enthalten. Einzelne Rechnungsmerkmale, wie zB der Leistungszeitraum, dürfen in anderen Belegen (etwa in Zahlungsbelegen oder Verträgen) enthalten sein, wenn in der Rechnung auf sie hingewiesen wird.

13. Überprüfungsmöglichkeit der UID

Zur Überprüfung von UID-Nummern wurde das über FinanzOnline mögliche Bestätigungsverfahren Stufe 1 um ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren Stufe 2 ergänzt.

Bestätigungsverfahren in zwei Stufen

Stufe 1: Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer ohne Bezug auf einen bestimmten „Unternehmer“

Stufe 2: Bestätigung der Gültigkeit der in der Anfrage angeführten UID-Nummer für einen bestimmten Unternehmer (Name bzw. Firma) unter einer bestimmten Anschrift

Die UID-Nummer des Leistungserbringers ist bei Inlandsumsätzen **Bestandteil einer ordnungsgemäßen Rechnung** und somit Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Bei Aufforderung durch die Finanzbehörde muss man **mittels Stufe 2-Abfrage nachweisen**, warum man von der Unternehmereigenschaft des Geschäftspartners ausgegangen ist.

TIPP:

Der leistungsempfangende Unternehmer hat die auf Eingangsrechnungen angegebene UID-Nummer des liefernden oder leistenden Unternehmers nach Stufe 2 auf inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen.

Stellt sich nun bei einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung heraus, dass die in der Rechnung ausgewiesene UID falsch ist (dh. UID ist nicht gültig oder UID stimmt nicht mit Rechnungsaussteller überein), ist idR davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aus derartigen Rechnungen grundsätzlich nicht akzeptiert. Unter besonderen Umständen ist aber der Vorsteuerabzug dennoch nicht verloren.

EXKURS

14. Haftung für SV-Beiträge bzw. Lohnabgaben der Subunternehmer

Werden von einem Unternehmen Bauleistungen an ein anderes Unternehmen weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende Unternehmen für Beitragsrückstände des beauftragten Unternehmens (Subunternehmens) bis zur Höhe von 25% des geleisteten Werklohnes. Der Auftraggeber kann der Haftung in zwei Fällen entgehen:

- Das auftraggebende Unternehmen behält 25% des Werklohnes vom jeweiligen zu leistenden Werklohn ein und überweist diesen Haftungsbetrag an die Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK).
- Das beauftragte Unternehmen scheint zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in einer von der WGKK als Dienstleistungszentrum geführten Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) auf. Unternehmen können einen Antrag auf die Aufnahme in diese Liste stellen. Um aufgenommen zu werden, muss das Unternehmen alle bis zum zweitvorangegangenen Kalendermonat vor der Antragstellung fällig gewordenen SV-Beiträge entrichtet haben und (!) schon mindestens drei Jahre lang Bauleistungen erbracht haben (Ausnahmen sind vorgesehen).

Siehe auch unsere Broschüre Das 1x1 der Steuern 2018 S. 32.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

In diesem Kapitel geht es um das System der Immobilienbesteuerung im Betriebsvermögen – insbesondere um Immobilien im Betriebsvermögen von

- natürlichen Personen (Einzelunternehmern);
- betrieblich tätigen Personengesellschaften (Mitunternehmer-schaften) mit natürlichen Personen als Gesellschafter;
- Körperschaften, insb. Kapitalgesellschaften.

Betriebliche Liegenschaften sind seit 1.4.2012 in das System der Immobilienbesteuerung mit einer linearen Sondersteuer (Immobilien-ertragsteuer, „ImmoEST“) eingebunden. Der Steuersatz beträgt seit dem 1.1.2016 für Immobilienveräußerungen im Betriebsvermögen 30%, für GmbHs/AGs und Stiftungen bleibt der Steuersatz bei 25%.

Für natürliche Personen gilt eine effektive Steuerbelastung für sog. Altfälle von 4,2% (bzw. von 18% bei Umwidmungen);

1. So erfolgt die Gewinnermittlung

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieben erfolgt die Gewinnermittlung in Form der Bilanzierung oder – wenn die Voraussetzungen erfüllt sind – über Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Unterschiede der Gewinnermittlungsarten, was die Besteuerung von Grundstücken betrifft, sind seit 1.4.2012 weitgehend beseitigt.

Nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) gelten folgende **Bilanzierungsgrenzen:**

- Sofern ein gewerblicher Einzelunternehmer oder eine gewerbliche Personengesellschaft nach § 189 UGB zur Bilanzierung verpflichtet ist (Umsatzerlöse zweimal mehr als EUR 700.000 bzw. einmal mehr als EUR 1.000.000), muss diese(r) den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln.
- Gewerbebetriebe, die aus der Bilanzierungspflicht des UGB herausfallen, weil sie die Umsatzgrenzen unterschreiten (Umsatzerlöse zweimal kleiner als EUR 700.000, oder Umsatzerlöse einmal kleiner als EUR 350.000 infolge Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Betriebes), können zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 optieren.
- Gewerbliche Personengesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter (zB GmbH & Co KG, Verein & Co KG, sog. verdeckte Kapitalgesellschaften) sowie Personengesellschaften, bei denen nur beschränkt haftbare Gesellschaften als Gesellschafter vorliegen, unterliegen immer der unternehmensrechtlichen und damit steuerlichen Bilanzierungspflicht. Eine neue gewerbliche GmbH & Co KG ist immer sofort bilanzierungspflichtig, es gibt kein Hineinwachsen in die Rechnungslegungspflicht.

TIPP:

Die Vorteile der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind:

- Möglichkeit eines abweichenden Wirtschaftsjahres;
- Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen (darunter versteht man Vermögen, das weder notwendiges Betriebsvermögen noch Privatvermögen ist, sondern dem Betriebsvermögen gewidmet wird, wie zB Vermietungsimmobilien).

Wechsel der Gewinnermittlungsart (seit 1.4.2012)		
Auswirkungen auf Immobilien	auf § 5 EStG	von § 5 EStG
	Grundsätzlich keine Auswirkung auf bestehende Betriebsimmobilien (kein Realisierungstatbestand); Einlage von Immobilien ins gewillkürte Betriebsvermögen möglich Bei Veräußerung Besteuerung mit besonderem Steuersatz (30%), pauschale Gewinnermittlung (4,2%/18%) für Altvermögen bzw. für alte Aufwertungsbeiträge möglich	Grundsätzlich keine Auswirkung auf Betriebsimmobilien, außer bei Immobilien des bisherigen gewillkürten Betriebsvermögens: ■ steuerpflichtige Entnahme von Gebäuden ■ Grund & Boden darf idR zum Buchwert entnommen werden Bei Veräußerung Besteuerung mit besonderem Steuersatz (30%), keine pauschale Gewinnermittlung möglich

Tabelle: Folgen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart seit 1.4.2012.

Für weitere Bilanzierungsfragen siehe unsere Broschüre „Geschäftsführer und Jahresabschluss“.

2. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

Bei Veräußerung von betrieblichen Liegenschaften und bei Entnahme von betrieblichen Liegenschaften in das Privatvermögen ist idR zwischen Grund und Boden einerseits und dem Gebäude andererseits zu unterscheiden.

Für die Besteuerung von **Veräußerungen von betrieblichem Grund & Boden** gilt seit 1.4.2012 weitgehend das Gleiche wie für private Liegenschaften, das heißt:

- IdR erfolgt die Besteuerung mit 30%igem Sondersteuersatz. Der Betriebsausgabenabzug ist nur eingeschränkt möglich, die Selbstberechnungskosten (inkl. Mitteilungs- und Entrichtungskosten) des Notars sowie allfällige Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen sind allerdings abzugsfähig.
- War der Grund und Boden am 31.3.2012 nach dem „alten Steuerregime“ nicht steuerverfangen (also außerhalb der ehemaligen 10- bzw. 15-jährigen Spekulationsfrist und nicht Betriebsvermögen), kann die 4,2%ige bzw. 18%ige Pauschalbesteuerung vom Erlös in Anspruch genommen werden. Allerdings sind dann die Selbstberechnungskosten des Notars sowie – nach Ansicht des BMF – Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen nicht abzugsfähig.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

Für die **Besteuerung der Veräußerung von Gebäuden** gilt seit 1.4.2012 einheitlich nicht der Tarifsteuersatz mit bis zu 50 % bzw. 55 %, sondern der 30%ige Sondersteuersatz (abgesehen von Ausnahmen).

Als Bemessungsgrundlage gilt hier im Wesentlichen der „Erlös minus steuerlicher Restbuchwert“, auch bei „Altgebäuden“ gibt es KEINE Möglichkeit der Pauschalbesteuerung. Im Übrigen gelten weiterhin die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, allerdings mit einem eingeschränkten Betriebsausgabenabzug, wenn der Sondersteuersatz – ohne Pauschalbesteuerung – tatsächlich angewendet wird: Nicht abzugsfähig sind daher zB: Vertragserrichtungskosten, Maklerkosten, Kosten für Bewertung und Beratung.

TIPP:

Ein weitgehend uneingeschränkter Betriebsausgabenabzug besteht aber seit 1.1.2016 bei Antrag auf Regelbesteuerung mit progressivem Tarif.

Wenn Grundstücksanteile unentgeltlich an Gemeinden abgetreten werden, erhöhen sich die Anschaffungskosten des verbleibenden Teiles. Allfällige Entschädigungen für Flurbereinigungen sind einkommensteuerfrei.

Bei der **Besteuerung der Veräußerung von Immobilien von § 5-Ermittlern** gilt Folgendes:
Grundsätzlich normale Gewinnermittlung, dh. auch Anschaffungsnebenkosten sind zu aktivieren und kürzen später den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

Der Betriebsausgabenabzug ist eingeschränkt, wenn der Sondersteuersatz von 30 % tatsächlich angewendet wird (siehe oben).

TIPP:

Keine Einschränkung gilt, wenn der progressive Normaltarif zur Anwendung kommen muss, also bspw. bei gewerblichen Grundstückshändlern (siehe Pkt. 6 und 7).

Ein **Aufwertungsbeitrag für Grund und Boden** ist gewinnwirksam anzusetzen und mit 30 % zu erfassen, wenn bis zum 31.3.2012 ein Wechsel der Gewinnermittlung erfolgte.

TIPP:

Bei „Altgrundstücken“ kann auch hier wahlweise die pauschale Besteuerung von 4,2 % bzw. 18 % des Erlöses angewendet werden.

	§ 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3		§ 5	
	Veräußerung	Entnahme	Veräußerung	Entnahme
Grund und Boden des Anlagevermögens	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder pauschal mit 4,2 % / 18 % vom Erlös bei Altgrundstück (keine pauschale Besteuerung für „Grund & Boden-Rücklage“ möglich) Alternativ: Regelbesteuerung	Steuerfrei Nachversteuerung „Grund & Boden-Rücklage“ mit 30 % – keine pauschale Besteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % (und evtl. pauschale Besteuerung für Einlage zum Teilwert) Alternativ: Regelbesteuerung	Steuerfrei
Gebäude des Anlagevermögens	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung

Tabelle: Vereinfachte Darstellung der Besteuerung von Grundstücken des Betriebsvermögens bei natürlichen Personen für 2018

Bestimmte „Zwangsgewinne“ sind wie im Privatvermögen auch im Betriebsvermögen steuerfrei:

- Abgeltungen von Wertminderungen im öffentlichen Interesse:
Werden Wertminderungen von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen des öffentlichen Interesses abgegolten, sind diese Zahlungen steuerfrei (zB Überleitung einer Starkstromleitung, Errichtung eines Abwasserkanals). Der Buchwert kann zudem noch ungekürzt fortgeführt werden.
- Behördlicher Eingriff:
Steuerfrei sind auch Gewinne aus der Veräußerung im Sinne des Steuerrechts von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
- Tauschvorgänge iSd Flurverfassungsgesetzes:
Steuerfrei sind Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951. Die in einem solchen Verfahren erworbenen Grundstücke treten ertragsteuerlich an die Stelle der hingegebenen Grundstücke (betrifft insbesondere Buchwerte und Anschaffungszeitpunkt).

TIPP:

Diese Steuerbefreiungen gelten auch im Bereich der Körperschaften, insb. Kapitalgesellschaften.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

3. Bestimmungen für die Entrichtung der Immobilienertragsteuer

Auch bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen iSd Steuerrechts wird die Immobilienertragsteuer (ImmoEST) grundsätzlich vom Notar selbst berechnet (siehe dazu Kap. I, Punkt 8.6). Ausnahmen bestehen insbesondere,

- wenn nicht auf die gesamte Bemessungsgrundlage der feste Steuersatz von 30 % anzuwenden ist (siehe unten Punkt 6),
- bei Veräußerungen von Grundstücken durch § 7 Abs. 3 KöSt-Pflichtige (insb. Kapitalgesellschaften),
- bei Privatstiftungen (siehe Kapitel V), oder
- wenn keine Steuerpflicht besteht.

Im Gegensatz zu privaten Grundstücksveräußerungen ist im Betriebsvermögen mit der Einhebung der Immobilienertragsteuer aber **keine „Endbesteuerungswirkung“** verbunden. Das heißt, der Veräußerungsvorgang ist in die Steuererklärung aufzunehmen, die bezahlte ImmoEST wird auf die Steuerschuld angerechnet bzw. ein Überhang wird gutgeschrieben.

Wird keine Immobilienertragsteuer entrichtet, muss der Steuerpflichtige – ebenso wie bei privaten Grundstücksveräußerungen (Details siehe dort) – eine auf volle Euro abzurundende **besondere Vorauszahlung** in Höhe von 30 % entrichten.

TIPP:

Entrichten Sie rechtzeitig diese besondere Vorauszahlung, sonst treten leider entsprechende Säumnisfolgen ein.

4. Die Besteuerung bei Kapitalgesellschaften

Da inländische Kapitalgesellschaften kraft Rechtsform der Bilanzierungspflicht des UGB unterliegen, liegt Betriebsvermögen vor (äußerst seltene Ausnahmen können bspw. bei Liebhaberei bestehen).

TIPP:

Die Immobilienertragsteuer ist auf Körperschaften (iSd § 7 Abs. 3 KStG), also insb. Kapitalgesellschaften nicht anzuwenden, weil diese mit ihren gesamten Einkünften der 25%igen Körperschaftsteuer unterliegen. Der Notar hat in diesem Fall keine Selbstberechnung der ImmoEST vorzunehmen, es fällt auch keine besondere Vorauszahlung an. Der Veräußerungsvorgang ist (erst) in der Körperschaftsteuererklärung des betreffenden Jahres zu erklären.

Zur Frage der möglichen Steuerbefreiungen siehe Punkt 2.

Zur Frage der optimalen Rechtsform siehe unsere Broschüre „Steuer-sparen mit der richtigen Rechtsform“.

5. Die Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

Für ausländische, beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die inländischen Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG – also Kapitalgesellschaften – vergleichbar sind, ist die Veräußerung/Realisierung von inländischen Grundstücken zur Gänze steuerpflichtig, und zwar als „fiktive“ Veräußerung von Betriebsvermögen (auch außerhalb von Betriebsstätten).

TIPP:

Für Altfälle gilt eine Steuerpflicht in Höhe von 3,5% des Verkaufspreises (15% bei Umwidmungen nach dem 31.12.1987) bzw. bei Neufällen eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht von 25 % (siehe auch Punkt 4.).

6. Ausschluss von der 30%igen Immobiliensteuer

In folgenden Fällen **gilt nicht** der besondere Steuersatz der Immobiliensteuer von 30 %, sondern die normale Einkommensbesteuerung mit bis zu 55 % mit vollem Abzug aller abzugsfähigen Betriebsausgaben:

- Für Immobilien des Umlaufvermögens (zB gewerbliche Grundstückshändler als Einzelunternehmer oder Personengesellschaften); für stille Reserven aus der Zeit vor der Einlage in den Betrieb bleibt der Sondersteuersatz von 30 % aber aufrecht;
- Für Betriebe, bei denen ein Schwerpunkt in der Überlassung **und (!)** Veräußerung von Grundstücken liegt (zB gewerbliche Immobilienentwickler, nicht jedoch reines Beherbergungsgewerbe wie zB Hotels); für stille Reserven aus der Zeit vor der Einlage in den Betrieb bleibt der Sondersteuersatz von 30 % aber aufrecht;
- Soweit der steuerliche Buchwert durch eine vor dem 1.4.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist; oder
- Soweit steuerlich stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt wurden.

7. Einschränkung beim gewerblichen Grundstückshandel

Früher war es möglich, den gewerblichen **Grundstückshandel als Kleinunternehmen** ohne Rechnungslegungspflicht zu betreiben, sodass der Gewinn im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde. Dabei konnte die Anschaffung eines Grundstücks

III. Immobilien im Betriebsvermögen

unter bestimmten Voraussetzungen sofort als steuerlicher Aufwand geltend gemacht werden. Die entstehenden Verluste wurden entweder mit anderen Einkünften verrechnet oder aber vorgetragen.

Für Grundstücksanschaffungen, Herstellungen und Einlagen des Umlaufvermögens seit 1.4.2012 ist das nicht mehr möglich. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert eines Grundstücks des Umlaufvermögens kann ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner **erst beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes** aus dem Betriebsvermögen steuerlich absetzen.

Wenn das Grundstück in der Vergangenheit zum Teilwert (= Verkehrswert) in den gewerblichen Grundstückshandel eingelegt wurde, ist die Differenz zwischen dem Teilwert und den niedrigeren Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Verkauf mit dem besonderen Steuersatz zu versteuern.

TIPP:

Wenn „Altvermögen“ vorliegt, ist auch die (bei natürlichen Personen) 4,2%ige bzw. 18%ige pauschale Besteuerung (in diesem Fall vom Teilwert zum Einlagezeitpunkt!) möglich. Dies gilt auch für Einlagen von Grund und Boden des „Altvermögens“, die seit dem 1.4.2012 mit den Anschaffungskosten erfolgten.

8. Einlagen in den Betrieb und Entnahmen daraus

Einlagen von Grund und Boden in den Betrieb sind seit dem 1.4.2012 – wie Kapitalvermögen – mit den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen (mit bestimmten Adaptationen), es sei denn, der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage ist niedriger. Künftige, nicht ausgleichsfähige Verluste können daher durch rechtzeitige vorherige Einlage in das Betriebsvermögen ausgleichsfähig sein.

Einlagen von Gebäuden erfolgen seit dem 1.4.2012 ebenfalls mit dem niedrigeren Wert aus dem Teilwert und den (adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

TIPP:

Eine wichtige Ausnahme besteht für Gebäude des „Altvermögens“ (nicht für Grund und Boden!): Für diese gilt auch seit dem 1.4.2012 die Einlage mit dem Teilwert („Aufwertung“), und zwar unabhängig von der bisherigen Nutzung des Gebäudes.

Neu geregelt wurde die **Entnahme von Grund und Boden** aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen mit Buchwertfortführung (also ohne Entnahmebesteuerung!), sofern grundsätzlich der be-

günstige Steuersatz zustehen würde (daher zB nicht beim gewerblichen Grundstückshändler). Unabhängig von der Gewinnermittlungsart kann Grund und Boden seit 1.4.2012 steuerneutral entnommen werden. Dies gilt auch für § 5-Gewinnermittler; § 4-Gewinnermittler mit „Grund & Boden“-Rücklage aus einem Wechsel der Gewinnermittlung bis 2012 müssen diese Rücklage jedoch bei Entnahme versteuern.

TIPP:

Im Normalfall wird damit die Besteuerung von Grund und Boden auf den tatsächlichen Verkaufszeitpunkt verschoben.

Nicht relevant ist diese „Entnahme-Buchwertfortführung“ bei der **Entnahme von Gebäuden**, hier greift weiterhin die **Entnahmebesteuerung** auf Basis des Teilwertes mit dem besonderen Steuersatz von 30% seit 2016 (ausgenommen sind auch hier zB gewerbliche Grundstückshändler mit Entnahmebesteuerung zum progressiven ESt-Tarif). Dieser Entnahmewert ist dann für spätere Veräußerungen im Privatvermögen als Anschaffungskosten oder für sofortige/spätere Einlagen in einen anderen Betrieb maßgeblich.

Für **Veräußerungen (Realisierungen) von „Alt-Grundstücken“** aus dem Betriebsvermögen **nach** einer Einlage aus dem Privatvermögen gilt Folgendes:

- Bei Veräußerung von Gebäuden des Betriebsvermögens, die mit dem Teilwert eingelegt wurden (= idR Verkehrswert) – also bei Einlagen ab 2007 – gilt idR der Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (mit der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung für „Altvermögen“ mit 4,2% bzw. 18% des Teilwertes zum Zeitpunkt der Einlage).
- Stille Reserven ab der Einlage werden mit dem Sondersteuersatz von 30% besteuert.
- Bei „Alt-Grund-und-Boden“ greift die Pauschalbesteuerung mit 4,2% bzw. 18% des Erlöses (unabhängig vom Einlagewert).

	Bewertungen im Einlagezeitpunkt
Grund und Boden – Neuvermögen	Anschaffungskosten / Herstellungskosten bzw. niedrigerer Teilwert
Grund und Boden – Altvermögen	Anschaffungskosten / Herstellungskosten bzw. niedrigerer Teilwert
Gebäude – Neuvermögen	adaptierte Anschaffungskosten / adaptierte Herstellungskosten bzw. niedrigerer Teilwert
Gebäude – Altvermögen	Teilwert

Tabelle: Vereinfachte Darstellung der Bewertung von Grundstücken bei der Einlage in das Betriebsvermögen natürlicher Personen.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

9. Die „Grund&Boden-Rücklage“ (Rücklage nach § 4 Abs. 10)

Bei diesen Rücklagen handelt es sich um steuerfrei belassene Wertsteigerungen des Grund & Bodens im Betriebsvermögen aus einem früheren Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 EStG. Eine Nachversteuerung erfolgt bei

- Ausscheiden des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen (zB Veräußerung, aber auch Entnahme in das Privatvermögen), oder
- Veräußerung/Aufgabe des Betriebes in Höhe der dann noch bestehenden stillen Reserven mit dem Steuersatz von 30 %. Die pauschale Besteuerung mit 4,2% bzw. 18% ist nach herrschender Ansicht nicht möglich.

10. Absetzen von Instandsetzungsarbeiten

Instandsetzungsarbeiten (Reparaturen) in Betriebsgebäuden bzw. in Gebäuden des Anlagevermögens können grundsätzlich im Jahr des Anfalls voll abgesetzt werden.

Fallen Instandsetzungskosten hingegen in Betriebsgebäuden an, die für Wohnzwecke vermietet werden, sind diese Kosten (nach Kürzung um Subventionen) verteilt auf 15 Jahre abzusetzen (seit 2016, davor zehn Jahre).

Für „alte“, noch nicht vollständig abgesetzte Instandsetzungen verlängert sich der Zeitraum, über den der „offene Restwert“ abzusetzen ist, entsprechend.

Beispiel: Sind bis 31.12.2015 bereits 3/10 abgesetzt, so sind die verbleibenden 7/10 ab 1.1.2016 auf 12 Jahre (=15 – 3 Jahre) zu verteilen.

Bei diesem offenen, noch nicht abgeschriebenen Betrag handelt es sich häufig um kein Wirtschaftsgut bzw. um keine Herstellungskosten im steuerlichen Sinn, sodass die Übertragung stiller Reserven idR nicht in Betracht kommt.

TIPP:

Ausgenommen von der Verteilung auf 15 Jahre ist die Vermietung an betriebszugehörige Arbeitnehmer, bei der die sofortige Absetzung der Instandsetzungskosten möglich ist.

Zum aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand siehe Kapitel I, Pkt 2.1.

11. Die Normalabschreibung

Seit der Veranlagung 2016 gilt bei der **Absetzung für Abnutzung** für betrieblich genutzte Betriebsgebäude ein einheitlicher Abschreibungssatz:

- 1,5% für Betriebsgebäude, die für Wohnzwecke überlassen werden („Wohngebäude“, analog zur Regelung bei Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich), und
- 2,5% für alle übrigen Betriebsgebäude.
- Für Wohngebäude, die vor 1915 erbaut wurden, lässt die Verwaltungspraxis – ebenso wie im außerbetrieblichen Bereich – einen Abschreibungssatz bis zu 2% ohne Nachweis zu.

Die Vermietung von Garagen, PKW-Abstellplätzen etc. unterliegt nach Ansicht der Finanzverwaltung immer dem Abschreibungssatz von 2,5%. Daher unterliegt auch eine allenfalls gemeinsam mit einer Wohnung vermietete Garage nicht dem Satz von 1,5%, sondern von 2,5%. Für im Rahmen einer Gebäudeüberlassung zu Wohnzwecken mitvermietete Kellerabteile sieht die Finanzverwaltung im Regelfall einen einheitlichen AfA-Satz von 1,5% vor.

Bei **gemischt genutzten Gebäuden** sind nach Ansicht der Finanzverwaltung

- jene Gebäudeteile, die für Wohnzwecke überlassen werden, mit 1,5% und
- die restlichen betrieblichen genutzten Gebäudeteile mit 2,5% abzuschreiben.

Es gilt daher keine Überwiegensbetrachtung, sondern ist in der Praxis ein Misch-AfA-Satz anzuwenden.

Eine **kürzere Nutzungsdauer** kann durch ein begründetes und nachvollziehbares Gutachten nachgewiesen werden, dies grundsätzlich nur im Veranlagungsjahr der Inbetriebnahme des Gebäudes (bis zur Rechtskraft des Bescheides). Ausnahmsweise kann der Steuerpflichtige infolge gesetzlicher Sonderbestimmung für jenes Wirtschaftsjahr, das im Jahr 2016 beginnt, bis zur Rechtskraft des Bescheides eine kürzere Restnutzungsdauer nachweisen als jene, die sich bei Anwendung der neuen Prozentsätze von 2,5% bzw. 1,5% ergibt.

Bei **Gebäuden in Leichtbauweise**, die ab 2007 angeschafft oder fertig gestellt wurden bzw. werden, wird – wie bisher – ohne Vorlage eines Gutachtens eine Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren (4%) anerkannt.

Die Regelungen gelten erstmals für Wirtschaftsjahre, die im Jahr 2016 begonnen haben, und zwar auch für alle bestehenden Betriebsgebäude. Wurden bisher zB 3% AfA abgesetzt, so muss seit

III. Immobilien im Betriebsvermögen

2016 der AfA-Satz reduziert und damit die Restabschreibungsdauer erhöht werden (außer wenn die bisherige Restnutzungsdauer nachgewiesen worden ist).

Beispiel:

Gebäude mit Anschaffungskosten/ Herstellungskosten		EUR 100.000
bisheriger Abschreibungssatz: 3%, AfA=	EUR 3.000	
bisherige Abschreibungsdauer: 10 Jahre x10		- EUR 30.000
Restbuchwert zum 31.12.2015		EUR 70.000
Seit 1.1.2016 verringerte sich die AfA auf 2,5%		
(2.500 = 83,33% von 3.000), AfA=	EUR 2.500	
Restnutzungsdauer (70.000 / 2.500) =		28 Jahre
Gesamtnutzungsdauer: Verlängerung von 33,33 J. auf		38 Jahre

Auch allfälliger **nachträglicher Herstellungsaufwand** ist von der AfA-Neuregelung umfasst und gegebenenfalls auf die seit 1.1.2016 geltende (verlängerte) Restnutzungsdauer zu verteilen.

Die **Anhebung des Grundanteiles** – wie im Bereich der Vermietung und Verpachtung auf bis zu 40% – gilt für Betriebsgebäude **nicht**, hier ist wie bisher eine Aufteilung nach den konkreten Verhältnissen erforderlich.

12. Beschleunigte Abschreibung bei Denkmalschutz

Herstellungskosten, die im Sinne des Denkmalschutzes getätigt wurden, können über **zehn Jahre** verteilt abgeschrieben werden. Dazu muss eine Bestätigung des Bundesdenkmalamtes eingeholt werden, in der das denkmalschützerische Interesse der konkreten Maßnahmen attestiert wird.

TIPP:

Eine Begünstigung des Privatvermögens in Form der Teilabsetzung von Herstellungsaufwendungen (iSd §§ 3 bis 5 MRG) oder auf Basis einer Förderzusage für Sanierungsarbeiten kann für eine vermietete Liegenschaft des Betriebsvermögens grundsätzlich nicht angewendet werden. Die Aufnahme von Liegenschaften in das Betriebsvermögen sollte daher auch unter diesem Aspekt geprüft werden.

13. Abbruchkosten und anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen

Beim **Abbruch von Gebäuden** stellte sich in der Vergangenheit entsprechend der **sog. Opfertheorie** die Frage, ob die Abbruchkosten und der Restbuchwert des Gebäudes sofort zum Zeitpunkt des Abbruchs als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, oder aktiviert werden müssen.

Das BMF vertritt dazu in Rz 2618 und 6418a der EStR 2000 folgende Ansicht:

- Bei Erwerb eines abbruchreifen Gebäudes samt Grund und Boden: Abbruchkosten gehören mit dem Kaufpreis zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Abbruchreif ist ein Gebäude nach Ansicht der Finanzverwaltung, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann.
- Bei Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort (im Wirtschaftsjahr des Beginns der Abbrucharbeiten) abzugsfähig. Dabei ist es unbeachtlich, ob das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde oder nicht, oder ob der Abbruch in der Absicht einer Neuerrichtung eines Gebäudes erfolgt oder zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes dient.

Seit dem 1.1.2011 (auf Antrag in offenen Verfahren auch früher) sind **anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen** (innerhalb von drei Jahren ab Anschaffung) nicht mehr generell zu aktivieren, es gelten die „normalen“ Aktivierungsregeln. Abschreibungen aus alten Aktivierungen können aber unverändert fortgeführt werden.

14. Stille Reserven bzw. Übertragungsrücklage

Stille Reserven sind jene Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den ertragsteuerlichen Buchwerten veräußerter Liegenschaften, die bei Verkauf aufgedeckt werden. Sie können innerhalb des gleichen Betriebes übertragen bzw. einer Rücklage zugeführt werden. Damit kann im Ergebnis die Steuerlast aus der Veräußerung/Realisierung gestundet werden.

Hinweis: Der Ausweis von un versteuerten Rücklagen in der unternehmensrechtlichen Bilanz wurde abgeschafft. Die Regelung gilt seit 2016, dh. für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Diese steuerlichen Sonderregelungen dürfen künftig außerbüchlerlich unabhängig von der Abbildung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss geltend gemacht werden.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

14.1. Voraussetzungen

Die Immobilie muss mindestens volle sieben Jahre zum betrieblichen Anlagevermögen gehört haben.

Die Behaltefrist für Grund und Boden sowie Gebäude ist getrennt zu betrachten, da nach Ansicht des BMF jeweils eigene Wirtschaftsgüter vorliegen.

Die Frist für veräußerte Grundstücke verlängert sich auf 15 Jahre, wenn auf das Grundstück bereits stille Reserven übertragen wurden oder für das Gebäude eine Sonderabschreibung in Anspruch genommen wurde. Die Fristen sind tagesgenau zu berechnen.

TIPP:

Überprüfen Sie vor dem Notartermin, ob die Frist gewährleistet ist; unter Umständen reicht eine Verlegung des Termins um wenige Tage.

14.2. Einschränkungen

Für Gewinne aus der Veräußerung im Sinne des Ertragsteuerrechts gelten folgende Übertragungsregeln:

Übertragung stiller Reserven		
	VON	AUF
	Grund und Boden	Grund und Boden, Gebäude
	Gebäuden	Gebäude
	Sonstigen körperlichen Wirtschaftsgütern	Sonstige körperliche Wirtschaftsgüter
	Unkörperlichen Wirtschaftsgütern	Unkörperliche Wirtschaftsgüter
nicht zulässig	—	Anschaffungskosten für (Teil-)Betriebe, Beteiligungen an Personengesellschaften, Finanzanlagen
nicht zulässig	Veräußerungsgewinnen aus (Teil-)Betrieben, Beteiligungen an Personengesellschaften	—

Sofern die stillen Reserven nicht im Jahr ihrer Aufdeckung übertragen werden können, besteht die Möglichkeit der Zuführung zu einer (seit 2016: **außerbücherlichen**) Übertragungsrücklage, für deren Verwendung besondere Bestimmungen (zB 12- bzw. 24-Monate-Frist) bestehen.

Die Übertragungsmöglichkeit steht nur natürlichen Personen als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer zu, und ist demnach bei Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften nicht möglich.

TIPP:

Durch rechtzeitige rückwirkende Umgründung einer GmbH in eine KG oder ein Einzelunternehmen können Sie die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung sicherstellen.

15. Gewinnfreibetrag

Seit der Veranlagung 2010 können grundsätzlich auch Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden, Mieterinvestitionen uÄ für den Gewinnfreibetrag genutzt werden.

Der Gewinnfreibetrag beträgt **bis zu einer Bemessungsgrundlage von EUR 175.000 13%**. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreitungsbeitrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu (für die Veranlagungsjahre ab 2013 gestaffelt 7% bis 4,5%). Übersteigt die Summe der Betriebsgewinne den Betrag von EUR 580.000, beträgt der Gewinnfreibetrag höchstens EUR 45.350.

Bei Baumaßnahmen sind im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung die gesamten angefallenen Herstellungskosten maßgeblich.

TIPP:

Betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilien, die der besonderen Besteuerung der ImmoEST unterliegen, können in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einbezogen werden und reduzieren Ihre Steuerlast.

16. Verluste, Verlustausgleich, Verlustvortrag und Steuermodelle

Veräußerungsverluste aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen (bei Gebäuden nach Ansicht des BMF auch Entnahmeverluste) sowie Teilwertabschreibungen sind vorrangig mit Veräußerungsgewinnen, Zuschreibungen und (nach Ansicht des BMF) Entnahme-gewinnen aus betrieblichen Grundstücken zu verrechnen. Die vorrangige Verlustverrechnung gilt jedoch nur für Grundstücke, deren Wertsteigerung dem besonderen 30%igen Steuersatz unterliegen.

Bei Veräußerungen seit 1.1.2016 darf ein **verbleibender Verlust zu 60%** mit progressiv besteuerten Einkünften verrechnet werden. Ist eine Verrechnung des betrieblichen Verlustes mit anderen Einkünften im Veranlagungsjahr nicht (gänzlich) möglich, wird der (verbleibende) betriebliche Verlust als Verlustvortrag in künftige Veranlagungsjahre vorgetragen.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

TIPP:

Verluste von betrieblichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnern sind seit 2016 nicht nur für drei Jahre, sondern – wie bei Bilanzierern – zeitlich unbegrenzt vortragsfähig. Das betrifft Verluste ab der Veranlagung 2013 sowie allenfalls noch nicht verrechnete „alte“ Anlaufverluste nach alter Rechtslage vor 2007.

Negative Einkünfte aus (Teil-)Betrieben, deren **Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung** von Wirtschaftsgütern liegt, sind weder als Sonderausgaben vortragsfähig noch ausgleichsfähig. Solche Verluste können nur mit (späteren) positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb verrechnet werden. Diese Regelung zielt jedoch in erster Linie auf Leasinggesellschaften ab.

TIPP:

Nach der Verwaltungspraxis kommt das Verlustausgleichsverbot bei (vermögensverwaltender) Vermietung von Liegenschaften nicht zur Anwendung.

Weiters gibt es Sonderregelungen für den Verlustabzug bei Beteiligungen, bei denen das **Erzielen von steuerlichen Vorteilen im Vordergrund** steht. Modelle, bei denen in Werbematerialien Steuervorteile angepriesen werden, sind daher idR mit Vorsicht zu genießen.

Seit 2016 werden **Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern**, das sind beschränkt haftende Mitunternehmer mit keiner ausgeprägten Mitunternehmerinitiative, diesen als natürliche Personen nur bis zu Höhe der jeweils geleisteten Einlage zugewiesen. Darüber hinausgehende Verlustanteile werden auf „persönliche“ Wartetaste gelegt.

TIPP:

Prüfen Sie gegen Jahresende als kapitalistischer Kommanditist, ob Ihre Einlagen ausreichen, um die volle Verlustzuweisung sicherzustellen.

TIPP:

Wartetastenverluste sind beim kapitalistischen Mitunternehmer mit künftigen geleisteten Einlagen bzw. steuerlichen Gewinnen voll ausgleichsfähig.

17. Immobilien und Betriebsaufgabe/-veräußerung

Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegt der Gewinn aus der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung samt Übergangsgewinn nur dem sog. **Hälftesteuersatz** (also dem halben Durchschnittsteuersatz). Nicht Teil dieses Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes sind jedoch Veräußerungs- oder Entnahmegewinne von Grundstücken, wenn diese dem besonderen 30%igen Steuersatz unterliegen, außer es erfolgt ein Antrag auf Regelbesteuerung.

Beindet sich im Betriebsvermögen ein Grundstück, so unterbleibt in bestimmten Fällen (**Hauptwohnsitz**) die Besteuerung der auf das gesamte Grundstück (einschließlich Gebäude) entfallenden stillen Reserven: und zwar dann, wenn der Unternehmer das Grundstück anlässlich der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen entnimmt. Anders ist die Situation, wenn es sich um eine Betriebsveräußerung oder Entnahme des Gebäudes im Rahmen einer Einbringung nach Artikel III UmgrStG handelt.

TIPP:

Der Steuerpflichtige kann seine ehemaligen Betriebsräumlichkeiten sofort nach Betriebsaufgabe verwenden, um anderweitige Einkünfte zu erzielen (zB Vermietung), die Hauptwohnsitzbefreiung wird dadurch nicht gestört.

Die unversteuert gebliebenen stillen Reserven kürzen im Falle der fortgeführten Einkünfteerzielung jedoch den steuerlichen Wertansatz und damit die Abschreibungsbasis. **Eine (rückwirkende) Nachversteuerung** der bisher unversteuerten stillen Reserven erfolgt nur, wenn die Immobilie innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Betriebsaufgabe veräußert wird, und zwar höchstens in dem Ausmaß, in dem stille Reserven bei Veräußerung tatsächlich realisiert werden:

- Sinkt der Wert der Immobilie nach Entnahme, verringert sich die Nachversteuerung (höchstens auf Null, kein Verlust).
- Bei einer Wertsteigerung sind die stillen Reserven des Entnahmzeitpunkts rückwirkend als betriebliche Einkünfte mit dem Sonder- oder Regelsteuersatz nachzuersteuern.
- Die Wertsteigerungen danach sind als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen.

Voraussetzung für die Anwendung dieser Begünstigung ist jedenfalls, dass der Unternehmer bis zur/bei Betriebsaufgabe seinen **Hauptwohnsitz im Betriebsgebäude hatte und einer der folgenden Fälle vorliegt:**

- Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr erreicht und stellt im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe seine gesamte Erwerbstätigkeit (für zumindest ein Jahr) ein, oder
- der Steuerpflichtige ist erwerbsunfähig, oder

III. Immobilien im Betriebsvermögen

- der Steuerpflichtige ist verstorben und die Betriebsaufgabe ist durch den Todesfall bedingt.

Von der Begünstigung ist auch zum Hauptwohnsitz dazugehöriger Grund und Boden (in angemessenem Ausmaß) erfasst; seit 1.4.2012 ist die Entnahme von Grund und Boden in das Privatvermögen idR nicht mehr steuerpflichtig.

18. Immobilien und Umgründungen

Bei Liegenschaftsübertragungen lassen sich zum Teil erhebliche **Einsparungen im Bereich der Verkehrsteuern** (zB Grunderwerbsteuer) erzielen, sofern diese Übertragungen im Rahmen des Umgründungssteuergesetzes erfolgen. Bei Umgründungen wird die Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert bemessen. Der anzuwendende **Steuersatz beträgt 0,5%**. Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gilt nicht der Grundstückswert, sondern der einfache Einheitswert als Bemessungsgrundlage, der Steuersatz beträgt dafür aber 3,5%. Die 1,1%ige Grundbuchsgebühr wird bei Umgründungsvorgängen grundsätzlich mit dem dreifachen Einheitswert – auf Antrag höchstens jedoch mit 30% des Verkehrswertes – bemessen.

Diese Begünstigungen von Umgründungen kommen allerdings nur zur Anwendung, wenn die Immobilie Teil eines zu übertragenden Betriebes oder Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles ist.

Ausnahme: im Rahmen von Verschmelzungen und Zusammenschlüssen.

TIPP:

Wir empfehlen, vor Durchführung einer solchen Übertragung unter Anwendung des UmgrStG immer einen Spezialisten zu Rate zu ziehen.

Unter Umständen fällt auch **keine Grunderwerbsteuer** an, wenn die zu übertragende Immobilie innerhalb der letzten drei Jahre von dem Rechtsträger erworben wurde, der das Vermögen nun wieder übernimmt. Weiters wird, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, zusätzlich die bereits entrichtete Grunderwerbsteuer rückerstattet.

Wird Vermögen aus dem gemeinschaftlichen Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft **ins Sonderbetriebsvermögen** (individuelles Quotenvermögen) **quotenwährend entnommen**, entfällt eine ertragsteuerliche Entnahmebesteuerung. Gleiches gilt seit 1.4.2012 für Entnahmen von Grund und Boden ins Privatvermögen.

Beachten Sie bitte bei Einlagen von Immobilien (Sacheinlage in eine

Kapital- oder Personengesellschaft) **außerhalb des Umgründungssteuergesetzes** Folgendes: Sofern keine Gegenleistung vorhanden ist, ist die GrEST mit 0,5% bis 3,5% („Staffeltarif“) des Grundstückswerts zu berechnen. Nur die Eintragungsgebühr ist vom dreifachen Einheitswert – maximal jedoch von 30% des Verkehrswertes – zu bemessen.

In Einzelfällen können die **Begünstigungen des NeuFöG** zu einer Ermäßigung oder zu einem gänzlichen Entfall der GrEST führen. Auch bei öffentlichen Ausgliederungen und Rückgliederungen fällt bei Erfüllung der **Voraussetzungen des Artikels 34** des BBG 2001 idgF keine GrEST an.

IV. Abzugsteuer ImmoEST

1. Selbstberechnung der ImmoEST und Abfuhr

Seit 1.1.2013 haben die Parteienvertreter (Rechtsanwälte und Notare) die Möglichkeit,

- im Rahmen des Grunderwerbsteuerverfahrens eine Abgabenerklärung für die ImmoEST abzugeben (Variante 1), oder
- die ImmoEST selbst zu berechnen (Variante 2).

Diese Verpflichtung ist zu dem Zeitpunkt zu erfüllen, zu dem auch die Abgabe der Grunderwerbsteuererklärung bzw. die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchzuführen ist. Dies ist der 15. des zweitfolgenden Monats ab Entstehen der GrEST-Steuerschuld.

ad Variante 1

Wird im Grunderwerbsteuerverfahren eine Abgabenerklärung abgegeben, hat der Parteienvertreter eine Mitteilungspflicht zu den Ertragsteuern, also zur idR 30%igen Immobilienertragsteuer (ImmoEST). Er muss dabei Folgendes anführen:

- Die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien;
- Angabe der Steuernummer; und
- die Höhe der nach Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung.

ad Variante 2

Wird die Grunderwerbsteuer selbstberechnet, hat der Parteienvertreter eine Mitteilungspflicht und die Pflicht, die idR 30%ige Immobilienertragsteuer – ImmoEST selbst zu berechnen und zu entrichten.

Im Rahmen der Mitteilungspflicht muss er Folgendes anführen:

- Die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien;
- Angabe der Steuernummer; und
- Die Höhe der nach Angaben des Steuerpflichtigen zu berechnenden ImmoEST.

Für die Selbstberechnung und die Entrichtung ist insbesondere Folgendes zu beachten:

- Der Parteienvertreter hat die Immobilienertragsteuer zu entrichten und haftet für die Entrichtung.
- Die ImmoEST ist am 15. des zweitfolgenden Monats des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu entrichten.
- Als Zufluss gilt jener Zeitpunkt, in dem die Auszahlung an den Veräußerer oder an dessen Gläubiger möglich ist.

Kein Einbehalt von ImmoEST

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Selbstberechnung bzw. die Entrichtung unterbleiben, und zwar insb. dann, wenn

- die Einkünfte befreit sind (Hauptwohnsitzbefreiung; Herstellerbefreiung etc.), oder
- der Zufluss voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt, oder
- im Falle des Verkaufes einer Betriebsliegenschaft die stillen Reserven gemäß § 12 EStG 1988 übertragen werden oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden, oder
- der Verkauf gegen Rente erfolgt, oder
- der Verkauf im Rahmen einer Zwangsversteigerung (§§ 133 ff Exekutionsordnung) erfolgt, oder
- die Veräußerung infolge eines behördlichen Eingriffs erfolgt, oder
- ein Tauschvorgang im Zusammenhang mit Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren vorliegt, oder
- eine Grundstücksveräußerung bei einer bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft vorliegt, oder
- der Verkauf nicht dem besonderen Steuersatz von 30 % ImmoEST unterliegt (zB gewerblicher Grundstückshändler).

Pflichten und Haftung des Parteienvertreters

Die Verpflichtung des Parteienvertreters zur Entrichtung erlischt, wenn der Zufluss nicht innerhalb eines Jahres ab Mitteilung erfolgt.

- Hinsichtlich der Richtigkeit der ImmoEST haftet der Parteienvertreter „nur“, wenn er die ImmoEST wider besseren Wissens auf der Grundlage der (falschen) Angaben des Steuerpflichtigen errechnet.

Besondere Vorauszahlung

Abgesehen von obigen Fällen kann es Konstellationen geben, in denen die ImmoEST ausgelöst wird und eine besondere Vorauszahlung zu leisten ist, ohne dass ein GrEST-Parteienvertreter involviert ist (zB Verkauf eines Anteils an einer liegenschaftsbesitzenden OG oder KG;

siehe auch <https://www.bmf.gv.at/steuern/startseite-steuern.html>).

V. Immobilien und Privatstiftungen

1. Grundzüge der Besteuerung

Für Immobilien in einer eigen- oder gemischnützigen Privatstiftung gelten **bei Offenlegung aller Urkunden** und von Treuhandschaften folgende Bestimmungen:

- Laufende Besteuerung der Mietüberschüsse mit 25 % Körperschaftsteuer (KöSt). Auch in Privatstiftungen ist Folgendes zu beachten: im außerbetrieblichen Vermietungsbereich wurde mit 1.1.2016 der Verteilungszeitraum für Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen von 10 auf 15 Jahre erhöht und der Grundanteil für Immobilien ohne abweichenden Nachweis von 20 % auf bis zu 40 % angehoben.
- Seit 1.4.2012 besteht eine generelle Steuerpflicht für außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen, derartige „Gewinne“ unterliegen der 25%igen Zwischensteuer. Allerdings kommt es bei Auflösung der Privatstiftung nicht mehr in allen Fällen zu einer vollständigen Gutschrift geleisteter Zwischensteuer.

Was die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen betrifft, gelten für Stiftungen seit 1.4.2012 idR die Bestimmungen zu den privaten Grundstücksveräußerungen (Unterscheidung „Altgrundstück“ und „Neugrundstück“).

Bei **Altgrundstücken**, also jenen, die am 31.3.2012 nicht (mehr) steuerverfangen waren (Hinweis: bei unentgeltlichem Erwerb setzte die Stiftung die Spekulationsfrist des Rechtsvorgängers fort), kommt im Normalfall nunmehr die pauschale Zwischensteuer von 3,5% (bzw. 15% bei Umwidmungen) des Veräußerungserlöses zur Anwendung. Die Regelungen für die pauschale Besteuerung von ab dem 1.1.1988 umgewidmeten Immobilien des „Altvermögens“ (de facto-Besteuerung mit 15% anstelle von 3,5%) wurden verschärft. Innerhalb der Verjährung unterliegen alle Kaufpreiserhöhungen infolge Umwidmung nachträglich und rückwirkend der erhöhten Immobilienbesteuerung von 15%.

Zu den **Neugrundstücken**, deren Veräußerung stets der 25%igen Zwischensteuer vom Veräußerungsgewinn unterliegt, zählen auch bestimmte Grundstücke von nach der Regelung des BBG 2011 „infi-zierten“ Stiftungen.

Wie bei Kapitalgesellschaften gelten auch bei der Privatstiftung die Bestimmungen hinsichtlich der Immobilienertragsteuer nicht (das heißt, es erfolgt keine Selbstberechnung durch Parteienvertreter und es ist keine besondere Vorauszahlung zu leisten).

- **Zuwendungen an die Begünstigten** werden – abgesehen von einer „Substanzausschüttung“ – seit 1.1.2016 mit 27,5% Kapitalertragsteuer (KESt) besteuert und sind damit endbesteuert (Option zur Regelbesteuerung möglich).
- **Bestimmte Einnahmen aus Kapitalvermögen** (Zinsen aus Bankeinlagen und Anleihen, Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen, Aktien, Investmentfonds, Einkünfte aus Derivaten etc.) sind, solange sie in der Privatstiftung thesauriert werden, idR mit 25% Zwischensteuer belastet. Bei späterer KESt-pflichtiger Zuwendung an einen (Letzt-)Begünstigten wird eine frühere Zwischensteuer der Privatstiftung insoweit wieder gutgeschrieben. In bestimmten Fällen werden Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der „regulären“ 25%igen KöSt besteuert (zB bei Krediten, private placements oder bei Beteiligungen als echter stiller Gesellschafter).
- **Ausschüttungen aus österreichischen Tochter-Kapitalgesellschaften** sowie aus internationalen Schachtelbeteiligungen und Portfoliodividenden der Privatstiftung werden wie bei Kapitalgesellschaften behandelt und sind daher grundsätzlich steuerfrei (die switch over-Regelungen betreffend Wechsel zur Anrechnungsmethode sind zu beachten).
- **Die bei Veräußerung von Beteiligungen (ab 1%)** aufgedeckten stillen Reserven können unter bestimmten Voraussetzungen auf Neuanschaffungen übertragen werden. Damit wird ein Steuerstundungseffekt erreicht.

Eine Auszahlung („**Substanzausschüttung**“) von ab dem 1.8.2008 gestiftetem Vermögen ist (erst dann) steuerfrei, wenn die Summe der Zuwendungen der Stiftung das Evidenzkonto kürzt. Im Ergebnis sind Zuwendungen so lange KESt-pflichtig, als sie im Bilanzgewinn und in Gewinnrücklagen sowie in den steuerlichen stillen Reserven der Stiftung Deckung finden. Kurz gesagt: „Zuerst steuerpflichtiger Ertrag, dann erst steuerfreie Substanz“.

2. Gebühren bei Zuwendung

Bei der ertragsteuerlich unentgeltlichen Übertragung von inländischen Immobilien durch den Stifter an die Stiftung fallen folgende Kosten an (ohne Vertragserrichtungs- bzw. Notarkosten):

- Grunderwerbsteuer zwischen 0,5% und 3,5% des „Grundstückswertes“, wobei hier ein „Staffeltarif“ anzuwenden ist (siehe dazu sowie auch zur neuen Abgrenzung zwischen unentgeltlichen, teilentgeltlichen und entgeltlichen Vorgängen Kapitel III. Punkt 13.):
 - für die ersten 250.000 Euro 0,5%,
 - für die nächsten 150.000 Euro 2,0%,
 - und darüber hinaus 3,5%.

V. Immobilien und Privatstiftungen

- Zuschlag von 2,5% (sog. Stiftungseingangssteueräquivalent) vom „Grundstückswert“ sowie
- Eintragungsgebühr im Grundbuch von 1,1% des „alten“ 3-fachen Einheitswertes.

Bei späterer „Rücküberführung“ einer Immobilie wird in Ausnahmefällen keine Grunderwerbsteuer fällig, zB wenn die „rückgeführte“ Immobilie innerhalb der letzten drei Jahre von der Stiftung vom späteren Erwerber erworben wurde. Wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, wird zusätzlich die bereits entrichtete Grunderwerbsteuer rückerstattet.

Die ursprüngliche zehnjährige Nachversteuerungspflicht bei der Schenkungssteuer ist entfallen. Ebenso gibt es für sog. fremde Zustifter keine Sonderregelungen mehr.

TIPP:

Die Stiftung ausländischer Immobilien unterliegt seit 1.1.2012 in Österreich keiner Eingangsbesteuerung mehr! Allfällige Steuerfolgen im Ausland sind jedoch zu prüfen.

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Immobilien aus der Stiftung an einen (Letzt-)Begünstigten fällt neben der 27,5%igen KEST idR auch GrEST und Grundbucheintragungsgebühr an.

TIPP:

Die KEST fällt nicht an, soweit Substanzauszahlungen vorliegen oder Stiftungseingangswerte abgezogen werden können. Die GrEST kann infolge von Sonderbestimmungen im GrESTG uU entfallen. Die Umsatzsteuer ist zusätzlich zu beachten.

3. Unentgeltliche Übertragungen aus dem Privatvermögen

- Die unentgeltliche Übertragung von Immobilien aus dem ertragsteuerlichen Privatvermögen in die Stiftung ist erfolgsneutral, es bestehen keine Unterschiede zu anderen unentgeltlichen Übertragungen.
- Soweit bei unentgeltlicher Übertragung Schulden mitübertragen werden, kann 27,5% KEST anfallen. Die Belastung einer Immobilie mit einem verbücherten Wohn- oder Fruchtgenussrecht ist allerdings unabhängig von der Höhe idR nicht entgeltlich.
- Zehntel- und Fünfzehntelabsetzungen sowie die „Normalab-schreibung“ werden weitergeführt.
- Besondere Einkünfte sind nicht anzusetzen.
- Vorsteuerberichtigung oder Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG ist möglich, wobei die Privatstiftung bei Option nur

dann zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn die Liegenschaft künftig umsatzsteuerpflichtig vermietet wird (vgl. Kapitel II, Punkt 2. sinngemäß).

Ein ertragsteuerlich unentgeltlich gestiftetes Altgrundstück gilt auch in der Stiftung als Altgrundstück (siehe oben).

4. Offenlegungs- und Meldepflichten für Privatstiftungen

- **Offenlegungspflicht:** Privatstiftungen sind verpflichtet, dem Finanzamt ihre Stiftungsurkunde samt etwaiger Stiftungszusatzurkunden sowie bestehende Treuhandschaften offenzulegen, andernfalls hat das Finanzamt unverzüglich die Geldwäsche-meldestelle zu informieren.
- **Meldepflicht:** Der Stiftungsvorstand muss dem Finanzamt laufend die Begünstigten einer Privatstiftung unverzüglich melden. Bei Verletzung der Meldepflicht drohen empfindliche Geldstrafen (bis zu EUR 20.000 je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten).

Für weitere Informationen siehe unsere Broschüre „Das 1x1 der Stiftungsbesteuerung“.

VI. Neues bei der Grunderwerbsteuer

Seit 1.1.2016 werden Grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestände idR auf Basis der Gegenleistung berechnet, mindestens aber von einem – in der GrundstückswertVO definierten – Grundstückswert.

Folgende Staffelung bzw. folgende Steuersätze gelten für den unentgeltlichen Teil einer Übertragung:

- die ersten EUR 250.000 mit 0,5%
- die nächsten EUR 150.000 mit 2,0%
- darüber hinaus mit 3,5%.

Der entgeltliche und teilentgeltliche Teil einer Übertragung unterliegt dem regulären Steuersatz von 3,5%.

Bis zu 30% Gegenleistung wird gesetzlich von einem gänzlich unentgeltlichen Geschäft, zwischen 30% und 70% von einem teilentgeltlichen Geschäft und über 70% Gegenleistung von einem rein entgeltlichen Geschäft ausgegangen.

Übertragungen innerhalb des Familienkreises und Erwerbe von Todes wegen gelten Grunderwerbsteuerlich immer als unentgeltlich. Gleiches gilt für Übertragungen der gemeinsamen Wohnstätte. Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes werden die Erwerbe zwischen denselben natürlichen Personen innerhalb der letzten fünf Jahre ebenso zusammengerechnet, wie der Erwerb einer wirtschaftlichen Einheit.

Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken kommt der Einheitswert zur Anwendung.

Bemessungsgrundlage

Der Grundstückswert, der seit 1.1.2016 bei Erwerbsvorgängen ohne Gegenleistung (zB Schenkung, Erbschaft), Anteilsübertragungen, Anteilsvereinigungen und Übertragungen im Zuge von Umgründungen anstelle des (dreifachen) Einheitswertes anzusetzen ist, kann auf drei Arten ermittelt werden (Wahlrecht des Steuerpflichtigen):

- **Pauschalmethode: Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des Gebäudewertes**
- **Immobilienpreisspiegel: Ein von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteter Wert**

Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2017 entsteht, ist ausschließlich der (zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen. Für Erwerbsvorgänge,

für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016 entsteht, sind ausschließlich die (zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich heranzuziehen. Um durch regionale Schwankungen überhöhte Werte zu vermeiden, beträgt in beiden Fällen der Grundstückswert 71,25% des aus dem Immobilienpreisspiegel ermittelten Wertes.

- **Sachverständigengutachten: Nachweis des geringeren gemeinen Wertes durch einen Sachverständigen**

Ermittlung Grundstückswert auf Basis der Pauschalmethode

Zur Ermittlung des Bodenwertes wird bei dieser Methode die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter und dem Hochrechnungsfaktor multipliziert.

Basis der **Berechnung des Gebäudewertes** ist die Nutzfläche des Gebäudes (Bodenfläche abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen und Ausnehmungen). Nicht zur Nutzfläche zählen etwa Treppen oder unausgebaute Dachböden. Kellerflächen, Flächen von Garagen oder KFZ-Abstellplätzen sind mit 35% anzusetzen.

Ist die Nutzfläche nicht bekannt, sind 70% der Bruttogrundrissfläche (Summe der Grundrissflächen) als Berechnungsbasis heranzuziehen. Keller- und Garagenflächen sind im Ausmaß von 50% anzusetzen (ein 30%iger Abschlag hat aber auch hier zu erfolgen).

Nutzfläche bzw. Bruttogrundfläche sind mit dem (je nach Bundesland unterschiedlich hohen) in der Grundstückswertverordnung – GrVV des BMF festgelegten Baukostenfaktor zu multiplizieren. In Abhängigkeit von Bauweise und Nutzung sind folgende Anteile des Baukostenfaktors in die Berechnung miteinzubeziehen:

	Art des Gebäudes
100%	Wohnzwecken dienende Gebäude, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gilt
60%	Fabriksgebäude, Werkstatteengebäude, Lagerhäuser als Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstücks
25%	Einfachste Bauten (zB Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser, Schrebergartenhäuser) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise
71,25%	bei allen anderen Gebäuden

VI. Neues bei der Grunderwerbsteuer

In einem letzten Berechnungsschritt ist die Altersminderung des Gebäudes zu berücksichtigen. Je nach dem Zeitpunkt erfolgter Sanierungen bzw. der Fertigstellung des Gebäudes sind folgende Prozentsätze anzusetzen:

	100%	80%	65%	30%
Gebäude	Fertigstellung oder umfassende Sanierung vor < 20 Jahren	Teilsanierung vor < 20 Jahren, wenn Fertigstellung vor mehr als 20 Jahren	Fertigstellung vor 20 – 40 Jahren	Fertigstellung vor > 40 Jahren
Einfachste Bauten	Fertigstellung vor < 10 Jahren		Fertigstellung vor 10 – 20 Jahren	Fertigstellung vor > 20 Jahren

Eine umfassende Sanierung liegt vor, wenn innerhalb der letzten 20 Jahre vor dem Erwerb mindestens vier der in der GrWV angeführten Maßnahmen durchgeführt wurden (eine Teilsanierung bei mindestens zwei der Maßnahmen):

Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes, erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen von Badezimmern oder Austausch von mindestens 75 % der Fenster.

Anteilsvereinigung

Der Grunderwerbsteuer unterliegt auch die Übertragung von Anteilen an Grundstücks-Gesellschaften, wenn mindestens 95 % aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt oder von ihm erworben werden. Weiters werden auch die Tatbestände einer „mittelbaren“ Anteilsvereinigung erweitert, da nunmehr insb. die Eingliederung in eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG zu einer mittelbaren Anteilsvereinigung führen kann.

Gemäß dem deutschen Vorbild wird bei Anteilsübertragungen an grundstücksbesitzende Personengesellschaften eine Anteilsvereinigung dann bewirkt, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

In Fällen einer Anteilsvereinigung beträgt der anzuwendende Steuersatz einheitlich 0,5 %. Bemessungsgrundlage ist der Grundstückswert.

Gesellschaftsanteile, die zu treuen Händen übereignet werden, werden bei Rechtsvorgängen seit dem 1.1.2016 dem Treugeber zugerechnet, wobei die Zurechnung bestehender Treuhandschaften

erst ab der ersten Transaktion nach dem 1.1.2016 erfolgt. Diese Bestimmung ist für Personen- und Kapitalgesellschaften gleichermaßen anzuwenden, womit die frühere Gestaltungspraxis der Treuhandschaft ausgedient hat.

Betriebsübertragungen

Für unentgeltliche bzw. teilunentgeltliche Betriebsübertragungen wurde der Betriebsfreibetrag auf EUR 900.000 angehoben, weiters wurde die Grunderwerbsteuer für den unentgeltlichen Teil mit 0,5 % des Grundstückswertes begrenzt.

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft beträgt der Freibetrag EUR 365.000, die Begrenzung des Steuertarifes beträgt innerhalb der Familie 2% (wie bisher).

Ehegattenwohnungen

Bei Erwerb von Wohnungen unter Lebenden bzw. dem Erwerb von Todes wegen (durch den Partner, Ehegatten) können bis zu 150 m² steuerfrei belassen werden. Die geltenden 150 m² sind als Freibetrag zu verstehen.

Bei vom Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) erfassten Umgründungen wird die Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert bemessen. Der Steuersatz beträgt dabei 0,5 %.

VII. Bauherrenmodelle – Vorsorgemodelle

1. Die Grundzüge der Besteuerung

Im Bereich der Vermietung und Verpachtung können Steuervorteile im Wege der Teilabsetzungen erzielt werden, sofern mit diesen Vorteilen nicht (explizit) geworben wird. Bauherrenmodelle bzw. Vorsorgemodelle sind daher idR nicht vom steuerlichen Verlustausgleichsverbot betroffen (§ 2 Absatz 2a EStG 1988). Beim Vergleich der Renditen mit und ohne Steuer ist auf die gesamte zu erwartende Nutzungsdauer der Liegenschaft abzustellen. Bauherrenmodelle sind auch von der Wartetastenverlust-Regelung des § 23a EStG für kapitalistische Mitunternehmer nicht betroffen, allerdings ist die gängige Verwaltungspraxis und Judikatur für vermögensverwaltende KGs zu beachten.

Die **Teilabsetzung für Herstellungsaufwand** (siehe Kapitel I, Punkt 2) ist möglich bei

- Aufwendungen im Sinne des Denkmalschutzes,
- Verbesserungen gemäß §§ 3 bis 5 MRG, und
- bestimmten Sanierungskosten im Rahmen einer Förderungszusage (Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder entsprechend den landesgesetzlichen Vorschriften). Unter bestimmten Voraussetzungen ist auch der Abbruch mit anschließender Neuerrichtung umfasst.

Nicht nur die Form der Bauherrenmodelle im schlichten Miteigentum bzw. einer Kommanditgesellschaft, sondern auch die Anlage von Vermögen im Rahmen von Wohnungseigentum wird dem Vorsorgedanken gerecht. Langfristig erzielbare Überschüsse aus der Vermietung können einen wesentlichen Beitrag zur privaten Altersvorsorge darstellen.

Auch bei beabsichtigter oder sofortiger Begründung von Wohnungseigentum können anfängliche Verluste aus einer Immobilie unter gewissen Voraussetzungen (siehe vor allem Kapitel I, Punkt 8.9 zur Liebhaberei) steuerlich genutzt werden.

Wie folgende Gegenüberstellung von „großem“ und „kleinem“ Bauherrn zeigt, bietet die Investition in Immobilien mit Vermietungsabsicht auch die Möglichkeit des **Vorsteuerabzuges aus den Baukosten**. Voraussetzung ist, dass die Einkunftsquelle vom Finanzamt akzeptiert wird und eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgt (siehe Kapitel I, Punkt 8.9).

Schließlich ist auch der Gestaltung der Miteigentums- und KG-Verträge besonderes Augenmerk zu schenken: Wenn die Anleger keine ausreichenden Mitspracherechte haben, kann nicht ausgeschlossen

werden, dass das AIFMG (Alternatives Investmentfonds Manager Gesetz) anzuwenden ist. Dies würde allerdings – neben aufsichtsrechtlichen Besonderheiten – zum Verlust sämtlicher ertragsteuerlicher Vorteile führen.

2. Großer Bauherr

2.1. Die Voraussetzungen

- Kein einheitliches Vertragsgeflecht (Verträge über Liegenschafts- und Baumaßnahmen bilden keine wirtschaftliche Einheit);
- Herstellerinitiative beim Bauinteressenten (Einfluss bei Planung);
- Herstellerrisiko trägt der Bauinteressent (finanzielles Risiko – Vereinbarung eines Fixpreises ist idR schädlich).

2.2. Die steuerlichen Folgen

- Vorsteuerabzug für Baukosten bei steuerpflichtiger Vermietung;
- Grunderwerbsteuer nur von den Anschaffungskosten (evtl. inklusive Umsatzsteuer) der Liegenschaft;
- Die Inanspruchnahme der Befreiung von der Immobilienertragsteuer für selbst hergestellte Gebäude ist nicht relevant, da diese dahingehend eingeschränkt ist, dass die Einkünfterzielung für die Befreiung schädlich ist.
- Beschleunigte Absetzung von Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre;
- Sofortabsetzung der nicht mit der Errichtung des Gebäudes in Zusammenhang stehenden Nebenkosten (zB Konzeptions- und Beratungskosten). Diesbezüglich ist allerdings auf die zunehmend kritischer werdende Judikatur hinzuweisen.

3. Kleiner Bauherr

3.1. Die Voraussetzungen

- Aufschlüsselung der Leistungen der ausführenden Unternehmen im Rahmen der Schlussrechnung;
- Keine uneingeschränkte Fix- oder Höchstpreisgarantie (der Steuerpflichtige muss für Mehrkosten durch Sonderwünsche oder behördliche Auflagen aufkommen);
- Beginn der Baumaßnahmen (erster Spatenstich) nach Anschaffung der Liegenschaft.

VII. Bauherrenmodelle – Vorsorgemodelle

3.2. Die steuerlichen Folgen

- Beschleunigte Absetzung von Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen (siehe oben);
- Vorsteuerabzug ist gegeben, sofern eine steuerpflichtige Vermietung erfolgt;
- Mit der Herstellung bzw. Sanierung unmittelbar verbundene Nebenkosten sind bis zu einem Ausmaß von 25 % den Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen zuzuordnen (Verteilung über 15 Jahre), darüber hinausgehende Aufwendungen sind den Anschaffungskosten zuzurechnen (Verteilung über 50 bzw. 67 Jahre);
- Grunderwerbsteuer von Anschaffungskosten (inkl. Umsatzsteuer bei Option zur Steuerpflicht des Verkäufers) zuzüglich Herstellungsaufwendungen (brutto inklusive Umsatzsteuer);
- Sofortabsetzung der nicht mit der Errichtung des Gebäudes in Zusammenhang stehenden Nebenkosten ist eingeschränkt; Ausnahme zB Finanzierungskosten.

VIII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen

Österreichische Immobilienfonds sind im Immobilien-Investmentfondsgesetz geregelt.

1. Die Eckpunkte des Immobilienfonds

- Der Immobilienfonds ist ein Investmentfonds, der die Gelder der Anleger nicht in Wertpapieren, sondern weitgehend in Immobilien investiert.
- Je nach Ausgestaltung der Fondsbestimmungen können unter anderem folgende inländische und ausländische Immobilien angeschafft werden:
 - Bebaute Grundstücke
 - Unbebaute Grundstücke, die für eine baldige Bebauung geeignet sind
 - Grundstücke im Zustand der Bebauung
 - Baurechte, Superädifikate, Mit- und Wohnungseigentum.
 - Maximal 20 % des Fondsvermögens dürfen in Immobilien außerhalb des EU-/EWR-Raumes veranlagt werden. Der Erwerb von Grundstücksgesellschaften ist generell bis zu einem Ausmaß von 49 % des Fondsvermögens möglich.
- Das Fondsvermögen steht bei Immobilienfonds zivilrechtlich nicht im Miteigentum der Anleger, sondern im (Treuhand-)Eigentum der Fondsgesellschaft. Dadurch soll vermieden werden, dass jeder Anlegerwechsel umständliche Grundbuchsberichtigungen und Grunderwerbsteuer auslöst.
- Da es für Immobilien keine Börsenkurse gibt, muss jede Immobilie zumindest einmal jährlich durch zwei unabhängige Sachverständige bewertet werden.
- Maximal 50 % des Immobilienvermögens dürfen fremdfinanziert werden (zB durch Kredite).

2. Die Veranlagungsvorschriften

- Auf Grund der für Fonds charakteristischen Risikostreuung sind die eingelegten Gelder auf mindestens zehn (bei Spezialfonds fünf) verschiedene (Immobilien-)Vermögenswerte zu verteilen, wobei
 - keiner der Vermögenswerte (zur Zeit seines Erwerbes) 20 % des Fondsvermögens (bei Spezialfonds 40 %) übersteigen darf, und
 - diese Mindeststreuung spätestens nach einer Anlaufzeit von vier Jahren erreicht sein muss.
- Da der Fonds grundsätzlich zum jederzeitigen Rückkauf der Anteile verpflichtet ist, müssen bei Publikumsfonds mindestens 10 % (bei Spezialfonds 5 %) des Fondsvermögens in kurz- bis mittelfristigen Bankguthaben und / oder Forderungswertpapieren

VIII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen

veranlagt sein. Nach oben ist der Bestand an liquidem Vermögen mit 49 % des Fondsvermögens begrenzt. Für Großanleger besteht die Möglichkeit, in den Fondsbedingungen die jederzeitige Rücknahmeverpflichtung einzuschränken.

- Die Mindestliquidität muss nicht auf Fondsebene bereitgehalten werden. Sie kann auch durch eine Vereinbarung mit einem EU-/ EWR-Kreditinstitut bzw. entsprechenden Versicherungsunternehmen sichergestellt werden. Dabei muss sich der jeweilige Vertragspartner verpflichten, bei Bedarf im entsprechenden Umfang Anteile des Fonds zu erwerben.

3. Die Gewinnverwendung und Besteuerung

- Nicht der Fonds selbst unterliegt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, sondern der einzelne Anleger mit den auf ihn entfallenden (anteiligen) Gewinnen.
- Die vom Fonds erwirtschafteten Gewinne können uneingeschränkt verwendet werden: Vollausschüttung, Vollthesaurierung, aber auch jede Zwischenlösung ist zulässig.
- Steuerpflichtig sind die sogenannten „ausschüttungsgleichen Erträge“. Tatsächliche Ausschüttungen werden in der Folge nicht mehr besteuert.
- Steuerpflichtig sind nicht nur die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Immobilien (sogenannte „Bewirtschaftungsgewinne“), sondern auch 80 % (bei nicht öffentlich angebotenen Fonds sogar 100 %) des jährlich erzielten Wertzuwachses. Das gilt unabhängig davon, ob dieser Wertzuwachs realisiert wurde (insbesondere durch Verkauf), oder ob er sich nur durch die Bewertung der Sachverständigen ergibt. Bei der Ermittlung der Bewirtschaftungsgewinne ist keine Abschreibung zulässig; stattdessen sind zwischen 10 % und 20 % der Nettomietträge (exkl. USt) aufwandswirksam als Instandhaltungsrücklage zu dotieren. Ebenfalls zu den Gewinnen zählen Gewinnausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften, in welche der Fonds eventuell veranlagt ist, da diese steuerlich intransparent sind. Die Behandlung der Erträge aus ausländischen Immobilien hängt vom jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bzw. von der Belastung der Gewinne im Ausland ab:
 - Bei den meisten Ländern stellt Österreich diese Einkünfte frei („Befreiungsmethode“).
 - Nur in wenigen Fällen (zB Italien, Großbritannien, Japan, USA) darf Österreich besteuern und rechnet ausländische Ertragsteuern auf die österreichische Steuer an („Anrechnungsmethode“).
- Jedenfalls werden ausländische Grundstücksgesellschaften unabhängig von der Rechtsform transparent behandelt. Die Erträge

werden daher steuerlich wie bei einer Direktveranlagung berücksichtigt und ermittelt.

- Beim Privatanleger zählen alle auf Fondsebene erzielten Einkünfte zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.
- Die Erträge unterliegen der Kapitalertragsteuer (KESt) von 27,5 %.
- Der Privatanleger ist mit dem KESt-Abzug grundsätzlich endbesteuert, er hat aber die Möglichkeit zur Antragsveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung per Antrag).
- Bei Verkauf wird der Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungs- bzw. Rücknahmepreis und den fortgeschriebenen Anschaffungskosten besteuert. Ausnahmen bestehen für Fondsanteile, die vor dem 1.1.2011 erworben wurden. Der Steuersatz beträgt 27,5 %. Beim öffentlich angebotenen Fonds kommt es dadurch auch zu einer Nachholung der noch nicht laufend besteuerten Aufwertungsgewinne von 20 %. Soweit der Wertzuwachs auf ausländische „Befreiungsländer“ entfällt, bleibt er steuerfrei.

Ausländische Immobilienfonds

Diese steuerlichen Bestimmungen sind in „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ auch auf „ausländische Immobilienfonds“ anzuwenden, die in punkto Risikostreuung dem inländischen Fonds vergleichbar sind. Die Rechtsform des ausländischen Fonds ist dabei seit 22.7.2013 jedenfalls relevant.

Ausländische Fonds können nämlich dann aus dem Besteuerungsregime des ImmoInvFG herausfallen, wenn die Rechtsform des Fonds einer inländischen Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG vergleichbar ist, und diese im Ausland keiner Niedrigbesteuerung unterliegt.

4. Die Handelbarkeit

Im Gegensatz zu börsennotierten Immobilien-Aktiengesellschaften sind die Anteile an einem Immobilienfonds nicht von der Börsenentwicklung abhängig. Der Anteilswert wird vielmehr durch den aktuellen Verkehrswert des Fondsvermögens bestimmt, wobei der Wert der Immobilien mindestens einmal jährlich von zwei unabhängigen Immobilien-Sachverständigen zu ermitteln ist. Der Fonds ist verpflichtet, Anteile grundsätzlich jederzeit zum aktuellen Wert zurückzukaufen. In Zeiten verstärkter Anteilrückgaben besteht allerdings die Möglichkeit, die Rücknahme der Anteile im Interesse der Anleger vorübergehend (maximal 2 Jahre) auszusetzen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Fonds das Immobilienvermögen nicht zur „Unzeit“ verschleudern muss.

VIII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen

5. Das AIFM Gesetz

Seit 22.7.2013 haben insbesondere offene Immobilien-Fonds das AIFMG (Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz) 2013 zu beachten, sodass auch eine Konzession nach AIFMG vorliegen muss.

6. AltFG – Crowdfunding

Seit August 2015 wurde die Aufnahme von Publikumsgeldern für KMU und operative Unternehmen wesentlich erleichtert, sodass nunmehr auch für Kleinanleger eine zusätzliche Investitionsmöglichkeit in Immobilien geschaffen wurde. Mögliche Finanzierungsformen in einem betraglich limitierten Umfang sind dabei im Wesentlichen

- Nachrangdarlehen;
- Genussrechte;
- Beteiligungen als echter stiller Gesellschafter, sowie
- Aktien und GmbH-Anteile.

Die Besteuerung bei der natürlichen Person als Anleger unterliegt – je nach Ausgestaltung und Anlageform – entweder der KEST mit 27,5% oder dem Normalsteuersatz von bis zu 55%.

IX. Immobilieninvestitionen im Ausland

1. Die laufenden Einkünfte

In den meisten Doppelbesteuerungsabkommen wird das Besteuerungsrecht an den aus diesem Vermögen stammenden Einkünften dem Lagestaat des unbeweglichen Vermögens eingeräumt. Dies gilt für Privat- und Betriebsvermögen. Auch Gewinne aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fallen unter die Zuteilungsregel für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

Beispiel:

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger hat in Deutschland ein Mietwohngrundstück geerbt. Die aus dem deutschen Mietshaus stammenden Mieteinkünfte sind in Deutschland zu versteuern. Österreich stellt die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt frei.

Auch die Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Personen gesellschaft (zB Immobilien-KG) fallen unter die Zuteilungsregel für unbewegliches Vermögen.

Die Zuteilungsregel wird sowohl bei unmittelbarer Nutzung durch den Grundstückseigentümer angewendet, als auch bei mittelbarer Nutzung des unbeweglichen Vermögens durch einen Nutzungsberechtigten.

Beispiel:

Ein in Österreich ansässiger Unternehmer hat im Inland Grund angekauft und darauf eine Wohnhausanlage errichtet, die er in Folge an eine Schweizer Kapitalgesellschaft vermietet. Die Schweizer Gesellschaft vermietet die einzelnen Wohnungen weiter. Die Schweizer Gesellschaft besitzt lediglich die Mietrechte, dennoch sind die aus den Untermietverträgen stammenden Einkünfte in Österreich zu versteuern.

2. Die Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen werden idR dessen Lagestaat zur Besteuerung zugewiesen.

TIPP:

Als Ausweg besteht die Möglichkeit, das unbewegliche Vermögen rechtzeitig in eine Kapitalgesellschaft zu übertragen. Durch Veräußerung der Gesellschaftsanteile kann die Besteuerung im Lagestaat des unbeweglichen Vermögens vermieden werden. Denn das Besteuerungsrecht bei Veräußerung von Gesellschaftsanteilen steht häufig dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu. Zu beachten ist allerdings, dass die Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft nach österreichischem Steuerrecht einen Tausch darstellt,

IX. Immobilieninvestitionen im Ausland

und somit zur Versteuerung der dann bereits bestehenden stillen Reserven führen kann. Im Ansässigkeitsstaat kann oft von einem internationalen Schachtelprivileg Gebrauch gemacht werden, wodurch der Veräußerungsgewinn in beiden Staaten steuerfrei ist.

Mit dem OECD-Musterabkommen 2003 wurde dieser Vorgangsweise entgegengetreten, sodass auch Gewinne aus Anteilen an Immobiliengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen im Lagestaat besteuert werden können. Damit wird das sog. österreichische internationale Schachtelprivileg ausgehebelt, ausländische Immobilieninvestitionen werden erschwert. Zusätzliche Verschärfungen können durch die Bestimmungen des MLI (Multilaterales Instrument) eintreten. Doppelbesteuerungsabkommen mit Immobilienklausel bestehen derzeit mit folgenden Ländern (Stand: 1.3.2018; siehe Aufzählung unten, kein Anspruch auf Vollständigkeit):

DBA mit	anwendbar ab	DBA-Bestimmung
Armenien	2005	Art. 13 Abs. 4
Aserbajdschan	2002	Art. 13 Abs. 2
Australien	1989	Art. 13 Abs. 2
China	1993	Art. 13 Abs. 4
Deutschland	2003	Art. 13 Abs. 2
Estland	2003	Art. 13 Abs. 1
Finnland	2002	Art. 13 Abs. 2
Frankreich	1995	Art. 13 Abs. 2
Hongkong	2012	Art. 13 Abs. 4
Indien	2002	Art. 13 Abs. 4
Irland	1.3.1989	Art. 11 Abs. 2
Israel	1968	Art. 13 Abs. 3
Kanada	1981	Art. 13 Abs. 3, 4
Kirgisistan	2004	Art. 13 Abs. 4
Korea	2003	Art. 13 Abs. 1
Lettland	2008	Art. 13 Abs. 1
Litauen	2006	Art. 13 Abs. 1
Marokko	2007	Art. 13 Abs. 4
Mexiko	2006	Art. 13 Abs. 2
Neuseeland	2008	Art. 13 Abs. 4
Pakistan	2008 (1968)	Art. 14 Abs. 4
Philippinen	1983	Art. 13 Abs. 4
Polen	2006	Art. 13 Abs. 2
Rumänien	2007	Art. 13 Abs. 4
San Marino	2006	Art. 13 Abs. 4
Saudi Arabien	2008	Art. 13 Abs. 3
Serbien	2011	Art. 13 Abs. 4
Singapur	2003	Art. 13 Abs. 2
Thailand	1987	Art. 13 Abs. 4
Turkmenistan	2017	Art. 13 Abs. 4

DBA mit	anwendbar ab	DBA-Bestimmung
Ukraine	2000	Art. 13 Abs. 2
USA	1998 – 2000	Art. 13 Abs. 2
Venezuela	2008	Art. 13 Abs. 4
Vietnam	2011	Art. 13 Abs. 4
Zypern	1991	Art. 13 Abs. 1

3. Bestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige

Auch beschränkt Steuerpflichtige (insb. ausländische natürliche Personen als Investoren, Körperschaften öffentlichen Rechts und gemeinnützige Körperschaften) unterliegen im Veräußerungsfall der Immobilienertragsteuer. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht für beschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht gemäß § 102 Absatz 1 Ziffer 4 EStG 1988.

Selbst Körperschaften und Vereine, die nur der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, sind von der Immobilienertragsteuer betroffen. Es sind daher Veräußerungen (Realisierungen) von Immobilien im Sinne des Ertragsteuerrechts körperschaftsteuerpflichtig (nach §§ 30, 30b und 30c EStG 1988).

Ausgenommen von der Besteuerung sind zB noch Grundstücke, die einem steuerbefreiten Betrieb zuzurechnen sind (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereines oder Versorgungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts). Auch die Steuerbefreiungen für selbsterstellte Gebäude etc. kommen zur Anwendung.

TPA Standorte

TPA ist mit 12 Standorten in Österreich vertreten. Darüber hinaus stehen wir Ihnen in weiteren 10 Ländern in Mittel- und Südosteuropa zur Verfügung: Albanien, Bulgarien, Kroatien, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn.

Sie finden alle unsere Standorte und Ansprechpartner unter:

www.tpa-group.at
und
www.tpa-group.com

Kostenlos bestellen.

Unsere Fach-Publikationen können Sie einfach und schnell anfordern: über unsere Website www.tpa-group.at oder per E-Mail service@tpa-group.at.



TPA Journal-Abo
3 mal jährlich wichtige Hintergrundinfos



TPA E-Mail Newsletter



Das 1x1 der Steuern
Aktuelle Informationen 2018



Geschäftsführer und Jahresabschluss
Erfolgreiche Geschäftsführung leicht gemacht



Entsendungen erfolgreich gestalten



Reiseleistungen und die Umsatzsteuer
Die wichtigsten Hinweise für die Reisebranche



IFRS Update und Checkliste
Anwendungszeitpunkte der neuen IFRS Vorschriften
Stand: 6.2.2018



7 Fragen und 7 Antworten zur Personalverrechnung
Der TPA Personalverrechnungs-Check



Das 1x1 der Immobilienbesteuerung
Basis-Know-how für erfolgreiche Immobilieninvestitionen 2018

Impressum

Informationsstand April 2018, Änderungen vorbehalten. Ohne Gewähr. Die Informationen sind stark vereinfacht und können die individuelle Beratung nicht ersetzen. Für den Inhalt verantwortlich und Leiter der Redaktion: StB Mag. Gottfried Sulz, StB Mag. Karin Fuhrmann. TPA Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, FN 200423s HG Wien. Tel.: +43 (1) 58835-0, Fax: DW 500, E-Mail: gottfried.sulz@tpa-group.at; Konzeption, Gestaltung: TPA; www.tpa-group.at, www.tpa-group.com

greenprint*
klimaneutral gedruckt



Länderreihe „Investieren in...“

Die aktuellen Steuersysteme im Überblick. In den Sprachen Deutsch und Englisch für folgende Länder erhältlich:

Albanien, Bulgarien, Kroatien, Österreich, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn.



Steuerberatung
Wirtschaftsprüfung
Unternehmensberatung