

Wesentliche Änderungen im gesetzlichen Rahmen, Teil 1

# Immobilienvertragsbesteuerung

Mit 1.4.2012 ist die neue Immobilienvertragsbesteuerung in Kraft getreten. Sie ist kein Aprilscherz, sondern umwälzend für die gesamte Immobilienbesteuerung in Österreich. War es bisher möglich, nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist – in Ausnahmefällen bis zu 15 Jahre – Immobilien im Privatvermögen steuerfrei zu veräußern, ist seit April nahezu jegliche entgeltliche Immobilientransaktion steuerpflichtig. Damit wird bisher steuerfreies Vermögen in die Steuerpflicht gezogen.

*Mag. Peter Kollermann*

**D**er Gesetzgeber unterscheidet bei der Immobilienbesteuerung zwischen dem so genannten »Altvermögen« und dem »Neuvermögen«. Altvermögen ist jenes, das zum Zeitpunkt der Einführung der neuen ImmoEST nicht mehr der Spekulationsfrist unterliegend war (steuerverhangen). (s. Abbildung 1)



Mag. Peter Kollermann

In besonderen Fällen betrug die Spekulationsfrist 15 Jahre, dann nämlich, wenn Herstellkosten begünstigt nicht auf die normale Nutzungsdauer (in der Regel bis zu 67 Jah-

## Neuvermögen wird bei der Veräußerung mit einem Sondersteuersatz in Höhe von 25 % besteuert.

re), sondern aufgrund von Sonderregelungen beschleunigt auf 15 Jahre abgeschrieben wurden. Damit zählen diese Immobilien nicht erst seit dem 1.4.2002 zum Neuvermögen, sondern bereits seit dem 1.4.1997. In aller Regel ist der 1.4.2002 das markante Datum, ab dem die meisten Immobilien zum Neuvermögen zählen.

### Neuvermögen

Neuvermögen wird bei der Veräußerung mit einem Sondersteuersatz in Höhe von 25 % besteuert. Bemessungsgrundlage ist ganz grob der Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungskosten – somit der Gewinn.

**EinBlick** Die neue Immobilienvertragsbesteuerung kommt seit dem 1.4.2012 mit wenigen Ausnahmen bei allen entgeltlichen Immobilientransaktionen zum Tragen. Der Gesetzgeber unterscheidet dabei zwischen so genanntem Altvermögen und Neuvermögen. Altvermögen wird als Faustregel mit 3,5 % vom Veräußerungspreis besteuert, Neuvermögen mit 25 % des Veräußerungsgewinns. Besonders wichtig ist es in diesem Zusammenhang, alle Belege und Kaufverträge sicher aufzubewahren.

Im Detail wird man sich an folgendem Schema orientieren können:

- Veräußerungserlös
- Anschaffungskosten
- Herstellungskosten
- Instandsetzungsaufwendungen, soweit die offenen Zehntel den Zeitraum nach der Veräußerung betreffen
- + steuerfreie Subventionen iSd § 28 (6) EStG
- + bereits geltend gemachte Abschreibungen
- Zwischensumme**
- Kosten der Selbstberechnung der ImmoEST
- Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen
- 2 % Inflationsabschlag ab dem 11. Jahr (höchstens für 25 Jahre)
- Steuerbemessungsgrundlage – Einkünfte iSd § 30 Abs. 3 EStG**

Auf die Steuerbemessungsgrundlage ist dann die 25 %-ige Steuer zu bezahlen. Diese wird in aller Regel von den Notaren oder Rechtsanwälten (Parteienvertreter) berechnet - Selbstberechnung. Sie ist innerhalb von 45 Tagen nach dem Zufluss – ähnlich den Umsatzsteuervoranmeldungen – von diesen im Namen ihrer Mandanten auch zu entrichten. Die Kosten der Selbstberechnung können wie oben ersichtlich von den Einkünften abgezogen werden. Wird nicht durch Parteienvertreter selbst berechnet, besteht für den Veräußerer die Verpflichtung zu einer »besonderen Vorauszahlung«, die bei der Veranlagung angerechnet wird. Im Fall der Selbstberechnung entfaltet die Abfuhr der ImmoEST Endbesteuerungswirkung, im Veranlagungsfall nicht. Ab dem 11. Jahr kürzt ein jährlicher 2 %iger Inflationsabschlag die Steuerbe-



Abbildung 1: Zeitlicher Rahmen für die Spekulationsfrist

messungsgrundlage. Ausgangspunkt für den Inflationsabschlag ist die Zwischensumme laut obiger Beschreibung. Der Inflationsabschlag reduziert damit den Steuerbetrag de facto jährlich um 0,5 %, sodass sich nach dem 25. Jahr ein Steuersatz in der Höhe von 12,5 % ergibt. Der Inflationsabschlag ist im Privatvermögen auf die gesamte Immobilie anzuwenden. Im Betriebsvermögen kann er nur auf den Wert des Grundstückes angewendet werden, nicht aber auf den des Gebäudes. Maßgeblich für die Berechnung des Inflationsabschlages ist bereits das Verpflichtungsgeschäft (der Vertrag) und nicht erst die Eintragung in das Grundbuch. Die Fristberechnung erfolgt tageweise.

**Beispiel:** Eine am 3.4.2002 um 120.000 Euro gekaufte Vorsorgewohnung wird am 5.5.2024 um 500.000 Euro verkauft.

Veräußerungserlös	500.000
– Anschaffungskosten	- 120.000
+ geltend gemachte Abschreibungen	+ 31.680
<b>Zwischensumme</b>	<b>411.680</b>
Inflationsabschlag für 13 Jahre (26 %)	-107.037
Kosten der Selbstberechnung	- 1.500
<b>Steuerbemessungsgrundlage</b>	<b>303.143</b>
<b>Steuer 25 %</b>	<b>75.786</b>

Durch den Inflationsabschlag ermäßigt sich die Steuer damit ab dem 23. Jahr auf 18 %.

Neu ist auch, dass in Zukunft die Kosten im Zuge der Veräußerung wie beispielsweise Vermittlungsprovisionen, Kosten für Inserate, Rechtsanwaltskosten, Kosten für Bewertungsgutachten etc. nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden können. Es sind nur mehr die Kosten der Selbstberechnung steuerabzugsfähig.

### Altvermögen

Alles, was nicht »Neuvermögen« ist, ist Altvermögen. Hier hat sich der Gesetzgeber eine besondere Form der Steuererhebung einfallen lassen. Da davon ausgegangen wurde, dass in aller Regel die Anschaffungskosten nicht mehr ganz so einfach ermittelbar sind oder ein einwandfreier Nachweis schwierig ist, hat

man den Veräußerungspreis als Bemessungsgrundlage herangezogen. Es gilt folgendes Schema:

Veräußerungspreis	100 %
– fiktive Anschaffungskosten	- 86 %
<b>SteuerBmGl – fiktiver Veräußerungsgewinn</b>	<b>14 %</b>
<b>25 % Steuer</b>	<b>3,5 %</b>

Demnach hat der Gesetzgeber die Anschaffungskosten fiktiv mit 86 % angesetzt. Auf den sich daraus ergebenden fiktiven Veräußerungsgewinn – die Steuerbemessungsgrundlage – wird die 25 %ige ImmoESt erhoben. Damit ergibt sich automatisch eine Steuer von 3,5 % des Verkaufspreises. Sollten die Anschaffungskosten höher gewesen sein als 86 % des Verkaufspreises, kann alternativ die Regelung für Neuvermögen angewendet werden.

**Beispiel:** Herr Mayer hat am 1.2.2002 ein Zinshaus um 750.000 Euro in Brezgenz gekauft. Sein Erbe aus Wien beschließt am 15.04.2013 die Immobilie zu veräußern. Der Veräußerungspreis ist 850.000 Euro.

Es handelt sich hierbei um so genanntes Altvermögen. Grundsätzlich ergibt sich dabei folgende Steuerbemessungsgrundlage bzw. die nachfolgende Steuer:

Veräußerungserlös	850.000
– fiktive Anschaff.kosten	- 731.000
<b>Steuerbemessungsgrundlage</b>	<b>119.000</b>
<b>25 % Steuer</b>	<b>29.750</b>

Nach Durchsicht der Grundlagen beschließt der Erbe nach Herrn Mayer jedoch zur Neuregelung zu optieren. Herr Mayer hat rund 100.000 Euro an Herstellkosten in sein Zinshaus investiert:

Veräußerungserlös	850.000
– Anschaff.kosten	- 750.000
+ Abschreibungen bis 2013	99.000
– Herstellungskosten	- 100.000
<b>Steuerbemessungsgrundlage</b>	<b>99.000</b>
<b>25 % Steuer</b>	<b>24.750</b>

Damit kommt es zu einer Steuerersparnis in der Höhe von 5.000 Euro gegenüber der Pauschalvariante für Altvermögen. Bei Grundstücken gibt es im Falle von

Umwidmungen nach dem 31.12.1987 eine weitere Sonderregelung. Kam es nach diesem Stichtag zu einer Umwidmung, sind als fiktiver Anschaffungswert für das Grundstück nicht 86 %, sondern nur 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzen. Die Steuer beträgt dadurch de facto 15 % und wird deutlich höher.

dfkjdkjsafhadjskfhdfj

### Steuerbefreiungen

Bei entgeltlichen Transaktionen kann man der neuen ImmoESt kaum entrinnen. Es gibt nur 3 Ausnahmen:

- Hauptwohnsitzbefreiung
- Befreiung bei selbst hergestellten Gebäuden (Herstellerbefreiung)
- Enteignungen und sonstige Wertverluste

### Hauptwohnsitzbefreiung

Die Steuerfreistellung des Hauptwohnsitzes ist nicht neu. Sie wurde nur erweitert. Grund sind politische Motive. Man möchte Veräußerungsgewinne von Eigenheimen und Eigentumswohnungen steuerfrei belassen, wenn jemand sein eigenes Wohnbedürfnis befriedigt.

Eckpunkte sind,

- dass jemand ab der Anschaffung bis zur Veräußerung der Immobilie für mindestens 2 Jahre den Hauptwohnsitz dort hatte (die Finanz toleriert eine Zeitspanne bis zu einem Jahr, bis die tatsächliche Veräußerung erfolgt) und dieser aufgegeben wird
- oder in den letzten 10 Jahren für zumindest 5 Jahre durchgängig dort seinen Hauptwohnsitz hatte und dieser aufgegeben wird und
- es sich um eine Eigentumswohnung oder ein Eigenheim handelt, das der Eigentümer zumindest zu mehr als 2/3 selbst nutzt. Der nicht selbst benutzte Teil ist von der Befreiung nicht erfasst und unterliegt der ImmoESt.

- Hinsichtlich des Grundstücks meinen Finanz und Verwaltungsgerichtshof (VwGH), dass 1.000 m<sup>2</sup> angemessen seien und möchten den übersteigenden Grundanteil steuerpflichtig stellen. Dem widersprechen allerdings Teile der Literatur.
- 2 Garagenplätze sind von der Befreiung umfasst.

### Herstellerbefreiung

Die Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden ist steuerfrei. Voraussetzung ist, dass diese innerhalb der letzten 10 Jahre nicht der Einkünfteerzielung gedient haben. Die Befreiung erfasst dabei nur das Gebäude. Das Grundstück

**Dass das Ganze sehr rasch zu einer Wissenschaft ausartet, ist damit klar. Konsequenz aus diesem Beispiel ist, dass Sie ab sofort akribisch sämtliche Belege und Kaufverträge im Zusammenhang mit Grundstücken sammeln und aufbewahren müssen.**

unterliegt in diesem Fall der Steuerpflicht (außer es greift die Hauptwohnsitzbefreiung). Hinsichtlich der Aufteilung zwischen Grund, Boden und Gebäude bestehen laut Finanz keine Bedenken, den Grundanteil mit 20 % anzusetzen.

### Einlagen, Entnahmen, erstmalige Erzielung von Einkünften

#### Grundstücke

Einlagen von Grundstücken sind stets mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. Entnahmen von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen sind stets steuerneutral. Die Entnahme erfolgt mit dem Buchwert. Im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte (Vermietung und Verpachtung) sind Einlagen oder Entnahmen von Grundstücken ohnehin immer

steuerneutral – erst eine Veräußerung löst ImmoEST aus.

#### Gebäude

Einlagen ins Betriebsvermögen sind für **Neuvermögen** nur mit den um die Abschreibungen gekürzten Anschaffungskosten möglich. Das gleiche gilt im Bereich der Vermietung – auch hier sind die Anschaffungskosten maßgeblich. Entnahmen lösen im Betriebsvermögen ImmoEST aus. Diese haben zum Teilwert zu erfolgen und verursachen in aller Regel einen Entnahmegewinn. Im Bereich der Vermietung gibt es technisch gesehen keine Entnahmen. Wird die Vermietungstätigkeit eingestellt, sind bei einer nachfolgenden Veräußerung die um die Abschreibungen gekürzten Anschaffungskosten entsprechend dem obigen Schema anzuwenden. Bei Altvermögen kann bei Einlagen ins Betriebsvermögen der Teilwert – also der tatsächliche Wert des Gebäudes – angesetzt werden. Im Prinzip gilt die gleiche Regelung bei der erstmaligen Vermietung von Gebäuden des Altvermögens. Im Falle der Veräußerung ist dann ein zweistufiger Ermittlungsprozess vorgesehen. Die Wertsteigerung bis zur Einlage/der erstmaligen Vermietung kann nach den Regelungen für Altvermögen versteuert werden. Ab der Einlage/erstmaligen Vermietung gelten die Regelungen für Neuvermögen. Das Grundstück ist im Betriebsvermögen immer mit den seinerzeitigen Anschaffungskosten anzusetzen.

**Beispiel:** Herr Mag. pharm. Mayer hat 2009 eine Immobilie geerbt. Sein verstorbener Vater hat diese 2001 um 150.000 Euro (Anteil Grund 20 % = 30.000) erworben. Am 1.3.2013 eröffnet er darin eine Apotheke und legt die Immobilie zum aktuellen Verkehrswert = Teilwert des Gebäudes in Höhe von 320.000 Euro und den Anschaffungskosten des Grundes in Höhe von 30.000 Euro, somit um 350.000 Euro in sein Betriebsvermögen ein. Am 31.12.2015 geht Mag. Mayer in Pension und verkauft seine Apotheke gemeinsam mit dem Geschäftslokal. Für das Geschäftslokal erhält er 500.000 Euro. Der Buchwert des Geschäftslokals zum 31.12.2015 beträgt 321.200 Euro. Herr

Mag. Mayer muss den Veräußerungsgewinn des Grundstücks – hier toleriert die Finanz vereinfacht 20 % des Veräußerungserlöses als Grundanteil, somit 100.000 Euro – mit 25 % versteuern. Hinsichtlich des Gebäudes erfolgt die Ermittlung des Gewinns zweistufig.

#### Grund

Veräußerungserlös Grund	100.000
Anschaffungskosten Grund	- 30.000
Veräußerungsgewinn Grund	70.000

#### Gebäude

Veräußerungserlös	400.000
Einlagewert	- 320.000
Betriebliche Wertsteigerung	80.000
Buchwert (exkl. Einlagewert)	- 1.200
Veräußerungsgewinn Betrieb	78.800

#### Besteuerung Altvermögen

Einlagewert	320.000
Anschaffungskosten	- 120.000
Veräußerungsgewinn bei Option	200.000

#### Günstiger mit Pauschalsatz

Einlagewert	320.000
Fiktive Anschaffungskosten 86 %	- 275.200
Veräußerungsgewinn	44.800

Somit ergibt sich als gesamte Steuerbemessungsgrundlage ein Wert in Höhe von 193.600 Euro (70.000+78.800+44.800), der mit 25 % zu versteuern ist und somit 48.400 Euro als ImmoEST.

Dass das Ganze sehr rasch zu einer Wissenschaft ausartet, ist damit klar. Konsequenz aus diesem Beispiel ist, dass Sie ab sofort akribisch sämtliche Belege und Kaufverträge im Zusammenhang mit Grundstücken sammeln und aufbewahren müssen. Es ist wichtig, diese im Veräußerungsfall parat zu haben. Allein für Zwecke der Umsatzsteuer ergibt sich in Zukunft eine 22-jährige Aufbewahrungsfrist von Belegen eine Immobilie betreffend – siehe Vorsteuerberichtigung.

Mag. Peter Kollermann

PFK+Partner Steuerberatungs- und  
Wirtschaftsprüfungs-GmbH & Co KG,  
Wien