

Ehrke-Rabel/Niemann (Hrsg)

Spezialfragen der Immobilienbesteuerung

Spezialfragen der Immobilien- besteuerung

**Besteuerung bei Körperschaften und
beschränkt Steuerpflichtigen
Grundstücke im Betriebsvermögen
Verfassungs- und Verfahrensrecht
Ökonomische Fragen**

herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Universität Graz

Univ.-Prof. Dr. Rainer Niemann

Universität Graz

Linde

Zitiervorschlag: *Autor in Ehrke-Rabel/Niemann* (Hrsg), *Spezialfragen der Immobilienbesteuerung* (2014) Seite

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

ISBN 978-3-7073-3061-8

© LINDE VERLAG Ges.m.b.H., Wien 2014
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch u Co. Ges.m.b.H.
1210 Wien, Scheydgasse 31

Vorwort

Die Idee zu dem vorliegenden Werk ist aus einem institutsübergreifenden Steuer-Workshop und einer Tagung entstanden, den das Institut für Finanzrecht und das Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre gemeinsam im Jahr 2013 veranstaltet haben. Gerade im Bereich der Immobilienbesteuerung können sich die Denkansätze der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf der einen Seite und des Steuerrechts auf der anderen Seite sehr gut ergänzen. In diesem interdisziplinären Sinn werden hier Spezialfragen der Immobilienbesteuerung beleuchtet.

Christine Schultermandl setzt sich in ihrem Beitrag mit den einkommensteuerrechtlichen Folgen von Einlagen, Entnahmen und Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen auseinander und veranschaulicht deren Steuerwirkungen anhand von Rechenbeispielen. *Wiebke Peperkorn* gibt einen vertieften Überblick über die Immobilienbesteuerung bei Körperschaften, wobei sie in diesem Zusammenhang vor allem die Unterschiede zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und inländischen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften aufzeigt und einzelne Spezialfragen behandelt. *Martina Rechbauer* widmet sich der Immobilienbesteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 98 EStG. Auch sie zeigt anhand von Beispielen die Steuerwirkungen der einschlägigen Normen auf. *Sandra Grill* befasst sich mit verfahrensrechtlichen Fragen, geht insb auf die Zwangsversteigerung von Liegenschaften und verfahrensrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Verwertung von Immobilien im Insolvenzverfahren ein. *Rainer Niemann* und *Silke Rüniger* diskutieren ökonomische Aspekte und nehmen diese zum Anlass, eine Neuordnung der Kapitaleinkommensbesteuerung in Österreich anzuregen. Sie zeigen, dass eine „Dual Income Tax“ nach skandinavischem Vorbild weitaus geringere Entscheidungsverzerrungen erwarten lässt als die derzeitige nach ihrer Auffassung willkürliche Schedulenbesteuerung. *Tina Ehrke-Rabel* widmet sich den verfassungsrechtlichen Aspekten der Immobilienbesteuerung.

Sämtliche Beiträge berücksichtigen das bis Ende April veröffentlichte einschlägige Schrifttum.

Graz, 8. Mai 2014

Tina Ehrke-Rabel
Rainer Niemann

Verzeichnis der Autorinnen und Autoren

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Institut für Finanzrecht, Karl-Franzens-Universität Graz.

Univ.-Ass. Mag. Sandra Grill, Institut für Finanzrecht, Karl-Franzens-Universität Graz.

Univ.-Prof. Dr. Rainer Niemann, Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre, Karl-Franzens-Universität Graz.

Univ.-Ass. Mag. Wiebke Peperkorn, Institut für Finanzrecht, Karl-Franzens-Universität Graz.

Univ.-Ass. MMag. Martina Rechbauer, Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre, Karl-Franzens-Universität Graz.

Ass.-Prof. Dr. Silke Rüniger, Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre, Karl-Franzens-Universität Graz.

Univ.-Ass. MMag. Christine Schultermandl, Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre, Karl-Franzens-Universität Graz.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Autorenverzeichnis	VII
<i>Christine Schultermandl</i> Einlagen, Entnahmen, Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen natürlicher Personen	1
<i>Wiebke Peperkorn</i> Immobilienbesteuerung bei Körperschaften – ein Überblick.....	23
<i>Martina Rechbauer</i> Immobilienbesteuerung für beschränkt Steuerpflichtige nach § 98 EStG ...	41
<i>Sandra Grill</i> Verfahrensrechtliche Fragen der Immobilienbesteuerung	59
<i>Rainer Niemann/Silke Rüniger</i> Ökonomische Aspekte der „Immobilienbesteuerung neu“	77
<i>Tina Ehrke-Rabel</i> Verfassungsrechtliche Aspekte der Immobilienbesteuerung.....	101

Einlagen, Entnahmen, Teilwertabschreibungen von Grundstücken im Betriebsvermögen natürlicher Personen

Christine Schultermandl

- I. Einführung**
- II. Einlagen und Entnahmen**
 - A. Einlagen
 - 1. Die Bewertung von Einlagen
 - 2. Veräußerung von eingelegten Grundstücken
 - a) Grundstücke wurden vor dem 1.4.2012 eingelegt
 - b) Grundstücke wurden nach dem 31.3.2012 in einen Betrieb (Gewinnermittlungsart nicht von Bedeutung) eingelegt
 - B. Entnahmen
 - 1. Bewertung der Entnahme von Grund und Boden
 - 2. Bewertung der Entnahme von Gebäuden
 - 3. Veräußerung oder Einlage von entnommenen Grundstücken
- III. Einlagen und Entnahmen von Grund und Boden iZm dem Wechsel der Gewinnermittlungsarten**
 - A. Wechsel der Gewinnermittlungsart nach dem 31.3.2012
 - B. Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs 1 EStG vor dem 1.4.2012
 - C. Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 Abs 1 EStG vor dem 1.4.2012
- IV. Teilwertabschreibungen**
- V. Zusammenfassung**

I. Einführung

Seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012¹ (StabG 2012) werden Einkünfte aus Immobilienveräußerungen, sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich, grundsätzlich einheitlich mit einer Flat Tax in der Höhe von 25% besteuert.² Für Unternehmen, die den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG³ ermitteln, reduziert sich die Steuerbelastung für Veräußerungen von Grundstücken vom progressiven Einkommensteuertarif von bis zu 50% auf 25%. Bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG blieben bis zum Inkrafttreten des StabG 2012 Wertänderungen von Grund und Boden nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerlich unberücksichtigt. Diese werden nun mit 25% besteuert. Bei Gebäuden im Betriebsvermögen hingegen senkt sich die Steuerbelastung vom progressiven Tarif von bis zu 50% auf 25%.⁴

Die Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken, die bereits vor dem 1.4.2012 angeschafft wurden, zieht je nachdem, ob eine Einteilung in Alt- oder Neuvermögen vorliegt, unterschiedliche Besteuerungskonsequenzen nach sich,⁵ die sich auch bei Einlagen und Entnahmen auswirken. Grundstücke, die nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden oder zu diesem Zeitpunkt steuerverfangen waren, zählen zu den Neugrundstücken. Altgrundstücke sind Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren. Ob ein Grundstück steuerverfangen war, hängt bei privaten Grundstücken sowie bei im Betriebsvermögen befindlichem Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung gem § 5 EStG davon ab, ob die zehn- bzw. fünfzehnjährige⁶ Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 zum 31.3.2012 überschritten wurde und somit in diesem Zeitpunkt abstrakt Steuerbarkeit gegeben war oder nicht. War die Spekulationsfrist zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgelaufen (Anschaffung nach dem 31.3.2002 bzw 31.3.1997), war das Grundstück steuerverfangen.⁷ Für bebaute Grundstücke muss in Zukunft bei der Beurteilung, ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt, immer zwischen Grund und Boden sowie Gebäuden getrennt werden.⁸ Eine Übersicht zur Bestimmung von Alt- und Neugrundstücken, unter

1 BGBl I 2012/22.

2 Vgl Wagner, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1.4.2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung (2012) 15 (17).

3 BGBl 1988/400 idF BGBl I 2014/13.

4 Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 45 f.

5 Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 18 f.

6 Die Spekulationsfrist von 10 Jahren verlängert sich auf 15 Jahre, wenn Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden; vgl dazu Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 18; kommt es zur Verlängerung der Spekulationsfrist auf 15 Jahre, betrifft sie aufgrund der Einheitslehre immer das gesamte Grundstück, also Gebäude und Grund und Boden; vgl dazu Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357 (359); Doralt/Kempf in Doralt, Einkommensteuergesetz – Kommentar II⁷ § 30 Rz 48.

7 Vgl EStR 2000 Rz 6654.

8 Vgl EStR 2000 Rz 6654; Bodis/Hammerl, RdW 2013, 361.

Berücksichtigung von Privat- und Betriebsvermögen sowie der betrieblichen Gewinnermittlungsarten, zeigt Tabelle 1.

Altgrundstück (nicht steuerverfängen am 31.3.2012)	Neugrundstück (steuerverfängen am 31.3.2012 oder Anschaffung nach dem 31.3.2012)
Privatgrundstück: Anschaffung vor dem 1.4.2002 bzw 31.3.1997	Privatgrundstück: Anschaffung nach dem 31.3.2002 bzw 31.3.1997
Grund und Boden (§ 4 Abs 1 und 3 EStG): Anschaffung vor dem 1.4.2002	Grund und Boden (§ 4 Abs 1 und 3 EStG): Anschaffung nach dem 31.3.2002
	Grund und Boden (§ 5 Abs 1 EStG)
	Gebäude im Betriebsvermögen (§ 4 Abs 1 und 3, § 5 Abs 1 EStG)

Tabelle 1: Zuordnung (Alt-/Neugrundstücke)

II. Einlagen und Entnahmen

Das StabG 2012 und in weiterer Folge das Abgabenänderungsgesetz 2012⁹ (AbgÄG 2012) schafften eine Neustrukturierung der Einlagen und Entnahmen, welche die Berücksichtigung der Unterscheidung in (oben dargestellte) Neu- und Altgrundstücke notwendig macht.

A. Einlagen

1. Die Bewertung von Einlagen

Einlagen ins Betriebsvermögen bis zum 31.3.2012 wurden durchgängig mit dem Teilwert bewertet. Für Einlagen ab dem 1.4.2012¹⁰ wurde die Einlagenbewertung gem § 6 Z 5 EStG für Grundstücke im Betriebsvermögen natürlicher Personen neu konzipiert. Dabei muss zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden werden.¹¹ Für Sacheinlagen bei Körperschaften kommt die Regelung des § 6 Z 5 EStG nicht zur Anwendung, da sie als Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit b EStG behandelt werden.¹²

9 BGBl I 2012/112.

10 Durch das StabG 2012 kam es zu wesentlichen Änderungen bei der Bewertung von Einlagen, welche in der Folge durch das AbgÄG 2012 adaptiert wurden.

11 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 21.

12 Vgl Wolf, Wechsel der steuerlichen Zurechnung, SWK 2013, 494 (495).

Die Einlagenbewertung für Grundstücke regelt grundsätzlich § 6 Z 5 lit b EStG, wobei § 6 Z 5 lit c EStG für Gebäude des Altvermögens Besonderes vorsieht. Grundstücke sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage niedriger, ist dieser anzusetzen.¹³ Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers herangezogen.¹⁴ Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden des Neuvermögens werden durch eine allfällige Absetzung für Abnutzung (welche bereits bei außerbetrieblichen Einkünften berücksichtigt wurde), sonstige begünstigte Abschreibungen (zB Herstellungsfünftel im Sinne des § 28 Abs 3 EStG) sowie durch steuerfreie Beträge gem § 28 Abs 6 EStG gemindert und durch später angefallene Herstellungsaufwendungen erhöht (sogenannte adaptierte Anschaffungs- bzw Herstellungskosten).¹⁵ Tabelle 2 stellt die adaptierten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten bei Gebäuden zusammenfassend dar.

Anschaffungs- bzw Herstellungskosten
+ Herstellungsaufwendungen (soweit diese nicht bei vorausgegangenem Einkünften berücksichtigt wurden)
- Absetzung für Abnutzung (soweit diese bei der Ermittlung vorangegangener Einkünfte abgezogen wurde)
- Sonstige begünstigte Abschreibungen
- Steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs 6 EStG
= Adaptierte Anschaffungs- bzw Herstellungskosten

Tabelle 2: Ermittlung der adaptierten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten

Eine Ausnahme von der Bewertung gem § 6 Z 5 lit b EStG sieht § 6 Z 5 lit c EStG für Gebäude vor, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren. Danach sind Einlagen von Gebäuden oder grundstücksgleichen Rechten des Altvermögens mit dem Teilwert zu bewerten. Dies verhindert, schwer zu ermittelnde Anschaffungs- oder Herstellungskosten eruieren zu müssen.¹⁶ Außerdem würde der Ansatz der (in den meisten Fällen nicht unwesentlich) niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sehr niedrige AfA-Sätze herbeiführen, welche nicht der tatsächlichen betrieblichen Abnutzung entsprechen.¹⁷

Grund und Boden des Altvermögens ist von der in § 6 Z 5 lit c EStG genannten Ausnahme nicht erfasst. Unabhängig davon, ob Neu- oder Altvermögen vorliegt,

13 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 23.

14 Vgl EStR 2000 Rz 2485.

15 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 21; EStR 2000 Rz 2485.

16 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 21.

17 Vgl *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungsclass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (II), RdW 2013, 411 (412).

wird Grund und Boden steuerlich nach der allgemeinen Regel der lit b (Bewertung zu Anschaffungskosten, außer Teilwert ist niedriger) erfasst. Der Grund liegt darin, dass für Altbestand bei Grund und Boden auf die pauschale Ermittlung der Einkünfte gem § 30 Abs 4 EStG zurückgegriffen werden kann, was eine Ermittlung der historischen Anschaffungskosten vielfach nicht notwendig macht.¹⁸

Für Gebäude muss bei der Einlagenbewertung zukünftig immer zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden werden. Gebäude des Altvermögens werden immer mit dem Teilwert angesetzt, auch wenn dieser Wert über den Anschaffungskosten liegt. Bei Gebäuden des Neuvermögens, wie auch generell bei Grund und Boden, werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt. Ist der Teilwert niedriger, ist dieser anzusetzen.¹⁹

	Bewertung der Einlagen seit dem AbgÄG 2012 ab 1.4.2012
Grund und Boden:	Anschaffungskosten oder niedrigerer Teilwert
Gebäude des Altvermögens:	Teilwert
Gebäude des Neuvermögens:	Anschaffungs-/Herstellungskosten adaptiert oder niedrigerer Teilwert

Tabelle 3: Bewertung von Einlagen

Eine weitere Änderung schaffte das StabG 2012 iZm der Einlage von Grundstücken des Umlaufvermögens in das Betriebsvermögen von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern. Werden Gebäude oder Wirtschaftsgüter, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen (zB Grund und Boden), in das Umlaufvermögen eines §-4-Abs-3-EStG-Betriebes eingelegt, ist der Einlagewert gem § 4 Abs 3 Satz 4 EStG nicht im Zeitpunkt der Einlage, sondern erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen anzusetzen.²⁰ Da besonders werthaltiges Umlaufvermögen (wie zB Grundstücke) idR nicht laufend umgesetzt wird, führt die Einlage somit (wie beim Bilanzierer) nur zu einer Vermögensumschichtung, nicht jedoch zu einer wirtschaftlichen Vermögensminderung. Die Regelung verhindert, dass durch das Zufluss-Abfluss-Prinzip Verluste ausgewiesen werden, die zu einer Verzerrung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse führen.²¹

18 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 21.

19 Vgl EStR 2000 Rz 2487.

20 Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 46 f; Marschner in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakob Einkommensteuergesetz Kommentar⁶ (2013) § 4 Rz 245.

21 Vgl Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (582); EB zur RV 1680 BlgNR 24. GP 7.

2. Veräußerung von eingelegten Grundstücken

Unterschiedliche Situationen ergeben sich im Zeitpunkt der späteren Veräußerung je nachdem, ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt und wie die Einlage bewertet wurde.

§ 4 Abs 3a Z 4 EStG regelt die Ermittlung der Einkünfte aus Veräußerungen von Grundstücken, die mit dem Teilwert eingelegt wurden. Unabhängig davon, ob die Einlage zum Teilwert vor oder nach dem 1.4.2012 erfolgte, muss bei einer späteren Veräußerung eine Aufteilung in private und betriebliche Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung vorgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert und Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellt Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen dar und ist den außerbetrieblichen Einkünften gem § 30 EStG zuzuordnen. Die stillen Reserven, die nach der Einlage anfallen, sind als betrieblicher Veräußerungsgewinn zu erfassen, welcher grundsätzlich als Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert berechnet wird. Soweit das Grundstück zum Altvermögen zählt (weil zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen) oder ohne Einlage zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann die pauschale Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 EStG für die Besteuerung der stillen Reserven im privaten Bereich angewendet werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert zum Einlagezeitpunkt tritt (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG iVm § 30 Abs 4 EStG).²² Zu beachten ist, dass die Regelung des § 4 Abs 3a Z 4 EStG nicht für Grund und Boden des Altvermögens anzuwenden ist. Dies ergibt sich aus den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2012,²³ welche bei Grund und Boden des Altvermögens die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im betrieblichen Bereich vorsehen.²⁴

Im Falle der **Veräußerung** zuvor eingelegter Grundstücke **nach dem 31.3.2012** können somit folgende Fälle unterschieden werden:

a) Grundstücke wurden vor dem 1.4.2012 eingelegt

aa) in den Betrieb eines §-5-Abs-1-EStG-Ermittlers

Die zum Teilwert bewertete Einlage von Grundstücken vor dem 1.4.2012 in den Betrieb eines §-5-Abs-1-EStG-Ermittlers führt zur Steuerverfangenheit von Grund und Boden sowie Gebäuden (Neuvermögen). Bei der Veräußerung kommt es zu einer „Spaltung“ des Veräußerungsgewinnes gem § 4 Abs 3a Z 4 EStG. Sowohl für **Grund und Boden** als auch für **Gebäude**, welche ohne Einlage

22 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 21; *Bodis/Hammerl*, RdW 2013, 414; *Kovar*, Einlagen von Grundstücken und Veräußerung von zuvor eingelegten Grundstücken, SWK 2012, 1473 (1476); EStR 2000 Rz 783.

23 Vgl EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP 21.

24 Vgl *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer: EStG 1988 Kommentar III⁵³ (2012) § 6 Z 5 Rz 21.

zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wären, kann im Veräußerungszeitpunkt die pauschale Einkünfteermittlung auf die bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven angewendet werden (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG iVm § 30 Abs 4 EStG). Der Wertzuwachs ab der Einlage ist als betrieblicher Veräußerungsgewinn zu erfassen (Differenz aus Veräußerungserlös und Buchwert).²⁵ Werden die bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven des Grund und Bodens pauschal ermittelt, ist für die Berechnung des Inflationsabschlages gem § 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG im Rahmen der betrieblichen Einkünfteermittlung nicht der Zeitpunkt der Anschaffung, sondern der Zeitpunkt der Einlage maßgeblich. Wird für die stillen Reserven vor der Einlage des Grund und Bodens die Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 EStG angewendet, ist der Inflationsabschlag für die gesamten Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung auf den Anschaffungszeitpunkt zu beziehen.²⁶

bb) in den Betrieb eines §-4-Abs-1- oder §-4-Abs-3-EStG-Ermittlers

Grund und Boden, welcher vor dem 1.4.2012 in den Betrieb eines §-4-Abs-1- bzw §-4-Abs-3-EStG-Gewinnermittlers eingelegt wurde und zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, stellt trotz Einlage auch im Betriebsvermögen weiterhin **Altvermögen** dar. Der gesamte Veräußerungsgewinn aus Grund und Boden kann daher gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelt werden. Es liegt kein Anwendungsfall des § 4 Abs 3a Z 4 EStG vor.²⁷

Die Einlage von **Grund und Boden des Neuvermögens** wie auch von **Gebäuden** führt bei der Veräußerung zur Aufteilung des Veräußerungsgewinnes gem § 4 Abs 3a Z 4 EStG. Für Gebäude, welche vor dem 1.4.2012 in den Betrieb eines §-4-Abs-1- bzw §-4-Abs-3-EStG-Gewinnermittlers eingelegt wurden und ohne Einlage zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wären, kann im Veräußerungszeitpunkt die pauschale Einkünfteermittlung auf die bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven angewendet werden (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG iVm § 30 Abs 4 EStG).²⁸

b) Grundstücke wurden nach dem 31.3.2012 in einen Betrieb (Gewinnermittlungsart nicht von Bedeutung) eingelegt

aa) Grund und Boden

Für Grund und Boden, der nach dem 31.3.2012 gem § 6 Z 5 lit b EStG zu den **Anschaffungskosten** eingelegt wurde, kommt bei einer Veräußerung § 4 Abs 3a Z 4 EStG nicht zur Anwendung. Hinsichtlich der Wertsteigerung des Grund und Bodens liegen somit ausschließlich betriebliche Einkünfte vor.²⁹ Wird Grund und

25 Vgl EStR 2000 Rz 783; Kovar, SWK 2012, 1477.

26 Vgl EStR 2000 Rz 783.

27 Vgl EStR 2000 Rz 783; Kovar, SWK 2012, 1476.

28 Vgl EStR 2000 Rz 783; Kovar, SWK 2012, 1476.

29 Vgl EStR 2000 Rz 783; Kovar, SWK 2012, 1477.

Boden des **Neuvermögens** mit dem **Teilwert** eingelegt, weil der Teilwert des Grund und Bodens niedriger ist als seine Anschaffungskosten, kommt bei der Veräußerung § 4 Abs 3a Z 4 EStG zur Anwendung. Übersteigt der Veräußerungserlös die Anschaffungskosten, entsteht hinsichtlich der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung zwingend ein Verlust.³⁰

Wird Grund und Boden eingelegt, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war (**Altvermögen**), stellt dieser trotz Einlage weiterhin Altvermögen dar und der gesamte Veräußerungsgewinn aus Grund und Boden kann gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelt werden.³¹ Grundsätzlich ist die pauschale Einkünfteermittlung für Grund und Boden gem § 30 Abs 4 EStG für die Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG nicht zulässig, davon besteht jedoch eine Ausnahme, wenn Altvermögen nach dem 31.3.2012 eingelegt wird.³²

bb) Gebäude

Die Einlage von **Gebäuden des Altvermögens** erfolgt gem § 6 Z 5 lit c EStG zum Teilwert und im Falle einer Veräußerung ist § 4 Abs 3a Z 4 EStG anwendbar. Hinsichtlich der Wertsteigerung des Gebäudes bis zur Einlage liegen Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung vor. Da das Gebäude zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann die pauschale Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 EStG für die Besteuerung der stillen Reserven im privaten Bereich angewendet werden.³³ Die Einlage von **Gebäuden des Neuvermögens** erfolgt gem § 6 Z 5 lit b EStG mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Ist der Teilwert niedriger, ist dieser anzusetzen. Wird die Einlage des Gebäudes zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet, liegen bei einer Veräußerung ausschließlich betriebliche Einkünfte vor. Nur wenn die Bewertung von Gebäuden zum Teilwert vorgenommen wird, werden bei einer späteren Veräußerung Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung erzielt, wobei diese (wie bei Grund und Boden) wieder zwingend negativ sind. Die betrieblichen Einkünfte ergeben sich dann aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert.³⁴

Wenn der Teilwert bei Gebäuden des Neuvermögens und bei Grund und Boden im Zeitpunkt der Einlage niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann es zur Besteuerung von nicht erwirtschafteten Scheingewinnen kommen. Verluste, die aufgrund der Einlage zum Teilwert im Privatvermögen anfallen, gehen verloren, wenn diese nicht im Jahr der Veräußerung verwertet werden können. Dies lässt sich nur vermeiden, wenn Verluste gem § 30 Abs 7

30 Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 58 f; Huber, Immobilienertragsteuer und betriebliche Gewinnermittlung, SWK 2013, 59 (61).

31 Vgl EStR 2000 Rz 783; Kovar, SWK 2012, 1477; Huber, SWK 2013, 62 f.

32 Vgl EStR 2000 Rz 689.

33 Vgl EStR 2000 Rz 783; Kovar, SWK 2012, 1477.

34 Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 58 f; Huber, SWK 2013, 61.

EstG im Jahr der Veräußerung mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen desselben Jahres verrechnet bzw ein danach verbleibender Verlust zu 50% mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden kann. Übersteigt der Veräußerungserlös den Einlagewert, führen Gewinne, die aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert resultieren, zur Besteuerung eines fiktiven Gewinns.³⁵ Dies führt im Ergebnis dazu, dass Steuerpflichtige durch die Einlage zum (im Vergleich zu den Anschaffungskosten niedrigeren) Teilwert zwingend einen Verlust im privaten Bereich erzielen und diesen erst bei Verkauf des Grundstückes verwerten können.

Beispiel 1:³⁶ Einlage von Altvermögen

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr 2001 ein bebautes Grundstück im Privatvermögen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten iHv 40, auf das Gebäude 60. Am 1.1.2013 wird das Grundstück in einen Betrieb eingelegt. Der Teilwert des Grundanteils beträgt im Zeitpunkt der Einlage 50, der des Gebäudeanteils 70. Das Grundstück wird am 31.12.2015 um 160 veräußert (Grundanteil 70, Gebäudeanteil 90).

Sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude sind am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfungen und zählen daher zum Altvermögen. Die Einlage des Gebäudes ist gem § 6 Z 5 lit c EstG mit dem Teilwert zu bewerten. Damit kommt für das Gebäude § 4 Abs 3a Z 4 EstG zur Anwendung, was zu einer Aufteilung des Veräußerungsgewinns in einen außerbetrieblichen und betrieblichen Teil führt. Die vor der Einlage im Privatvermögen entstandenen stillen Reserven können auch pauschal gem § 4 Abs 3a Z 4 iVm § 30 Abs 4 EstG besteuert werden, indem anstelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage herangezogen wird. Der Anteil des Veräußerungsgewinns im Betriebsvermögen ermittelt sich als Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert. Für Gebäude im Betriebsvermögen dürfen die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nicht pauschal ermittelt werden.

Gebäude:

Teilwert	70		Veräußerungserlös (TW)	70
– Anschaffungskosten	–60	→ pauschal	– 86%	–60,2
Veräußerungsgewinn im PV	10		VÄG im PV	9,8
→ Steuersatz 25%			→ Steuersatz 25%	

Veräußerungserlös	90		
– Buchwert	– (70-3*2% AfA)		
	65,8		
Veräußerungsgewinn im BV	24,2	→ Keine Pauschalierung bei Gebäuden im BV	
→ Steuersatz 25%			

35 Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich 58 f; Huber, SWK 2013, 61; Bruckner, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 177 (180).

36 Vgl Beispiele in EStR 2000 Rz 783.

Die Einlage des **Grund und Bodens** ist gem § 6 Z 5 lit b EStG mit den im Vergleich zum Teilwert niedrigeren Anschaffungskosten zu bewerten. Die Wertsteigerung wird somit zur Gänze im Betriebsvermögen erfasst. Da der Grund und Boden Altvermögen darstellt, kann der Gewinn gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG pauschal ermittelt werden. Die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG hinsichtlich Grund und Boden wäre für §-5-Abs-1-EStG-Ermittler nicht zulässig, davon besteht jedoch eine Ausnahme, wenn Altvermögen nach dem 31.3.2012 eingelegt wurde.³⁷

Grund und Boden:

Veräußerungserlös	70		Veräußerungserlös	70
- Anschaffungskosten	-40	→ pauschal	- 86%	-60,2
<u>Veräußerungsgewinn im BV</u>	<u>30</u>		<u>VÄG im BV</u>	<u>9,8</u>
→ Steuersatz 25%			→ Steuersatz 25%	

Beispiel 2: Einlage von Altvermögen (AK übersteigen TW)

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr 2001 ein bebautes Grundstück im Privatvermögen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten iHV 40, auf das Gebäude 60. Am 1.1.2013 wird das Grundstück in einen Betrieb eingelegt. Der Teilwert des Grundanteils beträgt im Zeitpunkt der Einlage 35, der des Gebäudeanteils 50. Das Grundstück wird am 31.12.2015 um 130 veräußert (Grundanteil 60, Gebäudeanteil 70).

Sowohl Grund und Boden als auch Gebäude sind am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfassen und zählen daher zum Altvermögen. Die Einlage des **Gebäudes** ist gem § 6 Z 5 lit c EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Damit kommt für das Gebäude § 4 Abs 3a Z 4 EStG zur Anwendung, was zu einer Aufteilung des Veräußerungsgewinns in einen außerbetrieblichen und betrieblichen Teil führt. Da der Teilwert niedriger ist als die Anschaffungskosten, liegt im Rahmen der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung ein Verlust im Jahr der Veräußerung vor. Der Veräußerungsgewinn im Betriebsvermögen ermittelt sich als Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert. Für Gebäude im Betriebsvermögen dürfen die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nicht pauschal ermittelt werden.

Gebäude:

Teilwert	50			
- Anschaffungskosten	-60			
<u>Veräußerungsverlust im PV</u>	<u>-10</u>			
Veräußerungserlös	70			
- Buchwert	-47	(50-3*2% AfA)		
<u>Veräußerungsgewinn im BV</u>	<u>23</u>	→ Keine Pauschalierung bei Gebäuden im BV		
→ Steuersatz 25%				

Die Einlage des **Grund und Bodens** ist gem § 6 Z 5 lit b EStG mit dem Teilwert zu bewerten, da dieser niedrigerer ist als die Anschaffungskosten. Grund und Boden stellt auch nach der Einlage Altvermögen dar, wodurch der gesamte Gewinn gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a

³⁷ Vgl EStR 2000 Rz 689.

ESTG im betrieblichen Bereich pauschal ermittelt wird. Die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG hinsichtlich Grund und Boden wäre für §-5-Abs-1-EStG-Ermittler nicht zulässig, davon besteht jedoch eine Ausnahme, wenn Altvermögen nach dem 31.3.2012 eingelegt wurde.³⁸

Grund und Boden:

Veräußerungserlös	60	
- 86%	-51,6	→ pauschale Ermittlung
<hr/>		
Veräußerungsgewinn im BV	8,4	
→ Steuersatz 25%		

Beispiel 3: Einlage von Neuvermögen

Ein Steuerpflichtiger erwirbt am 1.1.2008 ein bebautes Grundstück im Privatvermögen, das bis zur Einlage ins Betriebsvermögen vermietet wird. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten iHv 40, auf das Gebäude 60. Am 1.1.2013 wird das Grundstück in einen Betrieb eingelegt. Der Teilwert des Grundanteils beträgt im Zeitpunkt der Einlage 50, der des Gebäudeanteils 70. Das Grundstück wird am 31.12.2015 um 160 veräußert (Grundanteil 70, Gebäudeanteil 90).

Sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude sind am 31.3.2012 steuerverfangen und zählen daher zum Neuvermögen. Das gesamte Grundstück ist deshalb gem § 6 Z 5 lit b EStG mit den im Vergleich zum Teilwert niedrigeren Anschaffungskosten zu bewerten. Die Wertsteigerungen werden somit ausschließlich im Betriebsvermögen erfasst. Die Anschaffungskosten des Gebäudes sind um die in Anspruch genommene Absetzung für Abnutzung zu verringern. Eine pauschale Einkünfteermittlung kommt für Neuvermögen nicht in Betracht.

Gebäude:

Veräußerungserlös	90	
- Buchwert	-52,17	(60-5*1,5% AfA=55,5-3*2% AfA)
<hr/>		
Veräußerungsgewinn im BV	37,83	→ Steuersatz 25%

Grund und Boden:

Veräußerungserlös	70	
- Anschaffungskosten	-40	
<hr/>		
Veräußerungsgewinn im BV	30	→ Steuersatz 25%

Für Grundstücke, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind (zB bei gewerblichen Grundstückshändlern) oder in Fällen, in denen ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt, ist die besondere Besteuerung nach § 30a EStG nicht anwendbar. Werden solcherart verwendete Grundstücke eingelegt, sind diese mit den Werten des § 6 Z 5 EStG anzusetzen. Unabhängig von der Einlagenbewer-

³⁸ Vgl EStR 2000 Rz 689.