

## Die neue Immobilienbesteuerung seit 1.4.2012

Der 1. April 2012 war für die Einkommensteuer ein geradezu historisches Datum: Seit diesem Zeitpunkt wird ein **großer Teil der Einkünfte aus der Veräußerung privater Vermögensgegenstände – Kapitalanlagen und Immobilien** – mit dem **Fixsteuersatz von 25%** in die Besteuerung einbezogen. Was bisher nur der Ausnahmefall war (Spekulationsgeschäft, Beteiligungsverkauf nach § 31), wurde nun zum Regelfall. Dies kann als der größte steuersystematische Reformschritt in der Einkommensteuer seit Bestehen des EStG 1988 bezeichnet werden. Die seither als „Steuerreform“ in die (Steuer-)Welt gesetzten Maßnahmen waren – mit Ausnahme der Endbesteuerung der Kapitalerträge zu Beginn der 90er-Jahre – im Wesentlichen Tarifabsenkungen und entsprachen damit jenen Erwartungen der Öffentlichkeit, die mit dem Begriff „Steuerreform“ üblicherweise verbunden werden, ließen aber die Systematik im Wesentlichen unverändert.

In zwei Schritten, eingeleitet mit dem **BBG 2011** und abgeschlossen mit dem **StabG 2012**, wurde die Reform vollzogen und **zum gleichen Zeitpunkt in Kraft** gesetzt. Die Grundtatbestände der §§ 27 (samt KEST-Bestimmungen in §§ 93–97) und 30 sind völlig neu gefasst und durch § 27a bzw §§ 30a bis 30c ergänzt.

Betroffen ist auch der betriebliche Bereich: Der legendäre letzte Satz des § 4 Abs 1, der Grund und Boden des Anlagevermögens (ausgenommen für §-5-Ermittler) von der steuerlichen Erfassung ausgenommen hat, ist Geschichte. Für Veräußerungen ab 1.4.2012 werden Wertveränderungen von Grund und Boden – wenn auch für Alt-Grundstücke moderat – nun ebenso bei §-4-Abs-1- und §-4-Abs-3-Ermittlern durchgehend erfasst. Steuerlich kräftig entlastet werden im Gegenzug Betriebsgebäude, bei §-5-Ermittlern zusätzlich der Grund und Boden, so dass gerade umsatzstarke Unternehmen am meisten profitieren.

Wurde somit einerseits der Steuertatbestand erweitert, so ist der Steuersatz abgesenkt: Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen werden seit 1.4.2012 fast durchgehend nur noch mit dem festen Steuersatz von 25% besteuert und damit der gleichzeitig eintretenden Besteuerung von Substanzgewinnen aus Kapitalanlagen weitgehend angeglichen. Die Erhebung soll grundsätzlich – zeitnah im Zeitpunkt des Zufließens – durch eine **Immobilienvermögensteuer** erfolgen, die von den mitwirkenden Notaren oder Rechtsanwälten, welche auch die Grunderwerbsteuer besorgen, anhand der Angaben des Veräußerers selbst berechnet und abgeführt wird.

Während sich der Gesetzgeber im Rahmen der mit dem BBG 2011 eingeführten und mit dem AbgÄG 2011 auf 1.4.2012 verschobenen Besteuerung von Substanzgewinnen aus **Kapitalanlagen** (Aktien, Investmentfonds, Forderungswertpapieren) **nur** auf „**Neuvermögen**“ (ab 1.1.2011 angeschaffte Aktien und Fondsanteile, ab 1.10.2011 bzw 1.4.2012 angeschaffte Forderungswertpapiere und Derivate) beschränkte, wagte er sich im Stabilitätsgesetz 2012 bei der Ausdehnung der Besteuerung von **Immobilienvermögen** auch über die steuerliche Erfassung von „**Alt-Immobilien**“, wenn auch im **Normalfall** nur mit einer Steuer von **3,5% des Ver-**

**äußerungserlöses.** Dies hat den Charme, dass der gleiche Satz zum Tragen kommt wie jener der Grunderwerbsteuer auf Erwerberseite. Nur im **Umwidmungsfall** fällt die Steuer mit **15% des Veräußerungserlöses** für „Altimmobilien“ etwas höher aus (in der Öffentlichkeit als „Umwidmungssteuer“ bezeichnet).

Die Immobilienbesteuerung wurde in vielen Bereichen nach dem Vorbild der KEST-neu ausgestaltet, obwohl vor allem bei – abnutzbaren und instandzuhaltenden – Gebäuden doch wesentliche Unterschiede zu Kapitalanlagen bestehen, mit denen idR kein nennenswerter Aufwand verbunden ist.

Die neue Immobilienbesteuerung samt der gleichzeitig in Kraft tretenden Substanzgewinnbesteuerung für Kapitalvermögen ist sicherlich ein nicht hoch genug einzuschätzender neuer steuertheoretischer Ansatz, die unterschiedlichen Einkommenstheorien (Reinvermögenszugangstheorie = Besteuerung des gesamten Vermögenszuwachses bei betrieblichen Einkünften, bis 31.3.2012 der Regelfall für Betriebsvermögen; Quellentheorie = Besteuerung nur der aus der Quelle fließenden Erträge unter Außerachtlassung der Einkunftsquelle selbst, bis 31.3.2012 der Regelfall für Privatvermögen) zu vereinen und den Reinvermögenszugang für Kapitalanlagen und Grundstücke durchgehend – also sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich – mit dem festen Steuersatz von 25% zu belegen. Nach Ablauf von zehn Jahren kommt bei Grundstücken im Privatbereich und bei Grund und Boden im betrieblichen Bereich – sofern eine „normale“ Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 idR StabG 2012 erfolgt bzw für Grund und Boden des Betriebsvermögens nicht die pauschale Anschaffungskostenermittlung nach § 30 Abs 4 idF StabG in Anspruch genommen wird – überdies ein Inflationsabschlag zum Tragen, was eine wesentliche Abkehr vom Nominalwertprinzip (bisher nur durch die Abzinsung von voraussichtlich mehrjährigen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen auf 80% durchbrochen) bedeutet (krit dazu *Beiser* in SWK 18/2012, 826, der jedoch insgesamt von einer „*tiefgreifenden Ertragsteuerreform*“ spricht, die „*im Wesenskern ein beachtliches Mehr an Besteuerungsgleichheit*“ bringt).

Das ist ein insgesamt mutiger und richtungsweisender Schritt des Gesetzgebers zu einer dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz näher gerückten Besteuerung. Vor allem die Ausdehnung der Grundstücksbesteuerung auch auf Alt-Grundstücke ist dabei bemerkenswert, aber wohl auch verfassungsrechtlich durchaus im zulässigen Gestaltungsspielraum. Ein Verstoß gegen den Vertrauensschutz dürfte jedenfalls nicht vorliegen, weil kaum gesagt werden kann, dass Grundstückserwerbe vorrangig in Hinblick auf eine nach zehn Jahren steuerfreie Veräußerung erfolgt sind, der bisherige Gesetzgeber also den Erwerber geradezu angeregt hätte zum Grundstückserwerb in der Erwartung, dieses nach Zeitablauf wieder steuerfrei veräußern zu können.

Die umfassenden Änderungen und durch das Zusammenwirken von Betrieb- und Privatvermögen komplizierte Materie mussten unter großem Zeitdruck erarbeitet werden, sodass dabei da und dort unvermeidliche Regelungslücken geblieben sind. Diese sollen durch das am 21.6.2012 zur **Begutachtung** versendete **Ab-**

**gabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012)** abgeschlossen und weitgehend beseitigt werden. Die Änderungen sollen wie das StabG 2012 selbst mit 1.4.2012 in Kraft treten (§ 124b Z 226), nur § 16 Abs 1 Z 8 idF AbgÄG 2012 (vgl. 2.5.2.) erst mit 2013 (§ 124b Z 227). Die Begutachtungsfrist läuft bis 16.8.2012, sodass die parlamentarische Behandlung erst nach der Sommerpause stattfinden wird.

Im Folgenden wird ein erster Überblick über die neue Immobilienbesteuerung gegeben,

- zunächst für **Immobilien im privaten Bereich** und
- im Anschluss daran für **Betriebsgrundstücke** samt Begleitmaßnahmen.

## 1. Private Grundstücksveräußerungen (§ 30 idF StabG 2012)

Der Spekulationstatbestand des § 30 wurde völlig neu gefasst und trägt nun den Titel „Private Grundstücksveräußerungen“. Damit kommt nunmehr klar zum Ausdruck, dass für die Tatbestandserfüllung keinerlei Spekulationsabsicht erforderlich ist. Auch § 23 dEStG hat bereits seit einiger Zeit den Spekulationstatbestand durch die Bezeichnung „Private Veräußerungsgeschäfte“ ersetzt. Der schmale Restbereich, der ab 1.4.2012 noch unter den klassischen Spekulationstatbestand fallen könnte (Gold und andere Edelmetalle, private Antiquitäten oder sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter) wurde in den (mit 1.4.2012 „frei“ gewordenen) § 31 verschoben und übernimmt den Titel „Spekulationsgeschäfte“. Die Regelung in § 31 ist für den gewohnten EStG-Anwender durchaus eine Umstellung, waren doch dort jahrzehntlang die Beteiligungsveräußerungen geregelt. Im Übrigen ist der „alte“ § 31 mit 1.4.2012 noch nicht völlig hinfällig, weil bei Veräußerung einer fundierten Beteiligung vor dem 31.3.2012 aufgrund der Zuflussgrundsätze (bei Raten- oder gar Rentenzahlungen) auch noch danach und sogar in Folgejahren noch § 31 idF vor StabG 2012 und BBG 2011 weiterhin anzuwenden sein kann (einschließlich des Hälfteuersatzes gem § 37 Abs 4 alt).

Tatbestandsbegründend ist die **Veräußerung**, das ist wie bisher die **entgeltliche Übertragung**. Eine **unentgeltliche Übertragung** (Erbschaft, Schenkung) löst **keine unmittelbaren Steuerfolgen** aus, für den Übernehmer sind die Art der Einkünfteermittlung und die Höhe der Einkünfte der (letzte) Anschaffungszeitpunkt und die (letzten) Anschaffungskosten des/der Überträger(s) maßgebend.

Liegt auf Seiten des Überträgers hingegen eine Veräußerung (Verkauf, Tausch) vor, ist beim Übernehmer ein Anschaffungsvorgang (mit den für ihn im Falle der Veräußerung maßgeblichen Anschaffungskosten) gegeben, Veräußerung und Anschaffung sind somit korrespondierende Begriffe (so auch Rz 6620 EStR).

### 1.1. Was sind „Grundstücke“?

§ 30 Abs 1 definiert erstmals ausdrücklich den Grundstücksbegriff, ohne allerdings den bisherigen Begriffsinhalt zu verändern. Demnach sind Grundstücke:

- der (nackte) **Grund und Boden**,
- **Gebäude**,
- **grundstücksgleiche Rechte** iSd bürgerlich-rechtlichen Vorschriften. Darunter fällt insbesondere das Baurecht, wobei die Einräumung eines Baurechts gegen einen laufenden Bauzins bereits nach § 28 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen ist und § 30 schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist.

Diese Grundstücksdefinition, die nicht nur den Steuertatbestand des § 30 definiert, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25% maßgebend ist, gilt **auch für den betrieblichen Bereich** (vgl Klammerverweis in § 4 Abs 3a).

Andere Wirtschaftsgüter, die steuerlich als **selbständige Wirtschaftsgüter** anzusehen sind, sind dagegen, auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen, vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des § 30. Daher unterliegt zB die Veräußerung von **stehendem Holz**, der **stehenden Ernte** und des **Feldinventars** nicht dem Besteuerungsregime für Grundstücke; ebenso sind Betriebsanlagen, Baumschulanlagen, Wege und Straßen (zB Forststraßen), Platzbefestigungen, Brücken, Zäune; Wegerechte am Nachbargrundstück vom Grund und Boden verschiedene Wirtschaftsgüter.

Entscheidend für den **Umfang der Steuerpflicht** ist, ob es sich um

- **Altgrundstücke** (idR bis 31.3.2002 angeschafft) oder
- **Neugrundstücke** (idR ab 1.4.2002 angeschafft)

handelt.

| 1.4.2002 <sup>1</sup>  | 1.4.2012   |
|--|--|
| ← <b>Anschaffung</b><br>= nicht steuerverfangen<br>am 31.3.2012              | ← <b>Anschaffung</b> →<br>= steuerverfangen am<br>31.3.2012  |
| = <b>Altgrundstück</b><br><b>pauschale AK</b><br><b>(§ 30 Abs 4) möglich</b> | = <b>Neugrundstück</b><br><b>zwingende Regel-</b><br><b>Einkünfteermittlung</b><br><b>(§ 30 Abs 3)</b> |
|  | <b>Veräußerung</b> →   |

<sup>1</sup> 1.4.1997 bei bisher 15-jähriger Spekulationsfrist wegen § 28 Abs 3.

## 1.2. Wie sind die Einkünfte nach § 30 zu ermitteln?

Als Einkünfte nach § 30 sind grundsätzlich anzusetzen:

- **Veräußerungserlös**
- **Anschaffungskosten (uU adaptiert)**
- sonstige Werbungskosten, *nur bis 31.3.2012*

- Kosten der Meldung und Abfuhr *ab 1.4.2012* (siehe 1.5.)
- Inflationsabschlag ab 11. Jahr, *ab 1.4.2012* (siehe 1.4.)

= **Einkünfte nach § 30**

Diese Form der Einkünfteermittlung („**Regeleinkünfteermittlung**“) ist für zum 31.3.2012 steuerverfangene Grundstücke, somit für

- „**Neugrundstücke**“, **zwingend** und für zum 31.3.2012 nicht steuerverfangene Grundstücke, somit für.
- „**Alt-Grundstücke**“ **auf Antrag** jederzeit möglich (§ 30 Abs 5 idF StabG 2012).

**1.2.1. „Regeleinkünfteermittlung“ (§ 30 Abs 3 neu)**

Der Veräußerungserlös ist dabei idR (Ausnahme: Verkauf gegen Leibrente) eine fixe Größe, variabel (zu adaptieren) sind hingegen die Anschaffungskosten. § 30 Abs 3 idF StabG entspricht dabei im Wesentlichen dem bisherigen § 30 Abs 4, allerdings sind folgende Punkte nicht übernommen:

- ein Werbungskostenabzug (insbesondere für Veräußerungskosten; siehe dazu im Einzelnen Punkt 2.5.).
- der jährliche 10%-Abschlag für unbebauten Grund und Boden ab dem 6. Jahr und
- die Freigrenze von 440 € (wurde nur in § 31 idF StabG 2012 zum Restbestand an Spekulationsgeschäften aufgenommen, weil idR für Immobilien bedeutungslos)

Die Anschaffungskosten erhöhten sich bereits nach bisheriger Rechtslage um Herstellungs- und Instandsetzungskosten, soweit diese nicht schon (idR im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) abgesetzt worden sind, sie vermindern sich um bereits abgesetzte AfA-Beträge und um allfällige steuerfreie Subventionen.

Es gilt somit:

- + **Anschaffungskosten** (einschließlich **Anschaffungsnebenkosten** wie GrEST, Eintragungsgebühr, Maklerprovision, Vertragserrichtungskosten)
  - + **Herstellungskosten** (soweit *nicht bei VuV* abgesetzt)
  - + **Instandsetzungskosten** (soweit *nicht bei VuV* abgesetzt)
  - **AfA** (soweit **bei VuV abgesetzt**)
  - Subventionen (steuerfrei bei VuV)
- 
- = **Anschaffungskosten adaptiert**

Diese bereits im Rahmen der Spekulationseinkünfte maßgebliche Art der Gewinnermittlung wurde in § 30 Abs. 3 idF StabG grundsätzlich beibehalten. Sie ist für Neugrundstücke zwingend vorgegeben und für Altgrundstücke wahlweise anwendbar.

Kommt diese Art der Einkünfteermittlung zur Anwendung, sind die Einkünfte für Veräußerungen **ab dem 11. Jahr** nach der Anschaffung um jeweils 2% jährlich zu reduzieren (**Inflationsabschlag**). Maximal darf der Inflationsabschlag 50% betragen (ab dem 36. Jahr nach der Anschaffung). Siehe auch 1.4.

Auf Betreiben der Gemeinden und der Landwirtschaft wurde ergänzt, dass die (anteiligen) Anschaffungskosten von Grundstücksteilen, die im Zuge einer Umwidmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde unentgeltlich übertragen werden müssen (zB für Straßenbauten), den Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile zuzuschlagen sind. Diese Betrachtung ist allerdings insoweit problematisch, als die unentgeltliche Abtretung (die wohl aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Art Tausch gegen die Umwidmung des Restgrundstücks darstellt) rechtsdogmatisch kaum als entgeltlicher Vorgang eingestuft werden kann, weil sonst auch für die Umwidmung als behördlicher Akt Entgeltlichkeit angenommen werden müsste. Dennoch gilt im Ergebnis die Hingabe des Grundstücksteils als Anschaffungskosten (Anschaffung = entgeltlicher Vorgang) des verbleibenden Grundstücks, allerdings nicht nach Tauschgrundsätzen (hier wäre der gemeiner Wert des hingegebenen Grundstücks als – nachträgliche – Anschaffungskosten des Restgrundstücks anzusehen), sondern indem die Anschaffungskosten des abgetretenen Grundstücks jenen des verbleibenden Grundstücks zuzuschlagen sind, sodass sich im Falle des Verkaufs des (nunmehr als Bauland) gewidmeten Grundstücks die Einkünfte grundsätzlich verringern. Dies gilt allerdings nicht, wenn die pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 beansprucht wird, weil hier die Anschaffungskosten mit einem festen Satz aus dem Veräußerungserlös abgeleitet werden.

Wird dagegen ein Grundstücksteil noch zum Grünlandpreis an die Gemeinde veräußert, die sodann das Restgrundstück in Bauland umwidmet, ist von vornherein eine Veräußerung gegeben, die unter § 30 idF StabG 2012 fällt.

An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Entnahmewert, wenn das Grundstück vor der Veräußerung steuerwirksam aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist. Diese bereits bisher geübte Praxis wird mit dem AbgÄG 2012 in § 6 Z 4 ausdrücklich verankert.

### **1.2.2. Pauschale Anschaffungskosten (§ 30 Abs 4 neu) für Altgrundstücke**

Für vor dem 1.4.2012 angeschaffte, aber **zum 31.3.2012 nicht (mehr) steuerverfangene Grundstücke** („Alt-Grundstücke“) sieht der Gesetzgeber in § 30 Abs 4 idF StabG 2012 eine pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten vor, nämlich mit

- **grundsätzlich 86% des Veräußerungserlöses** (daher sind 14% des Veräußerungserlöses mit 25% zu versteuern, was den **Steuerbetrag von 3,5%** des Veräußerungserlöses ergibt),

- im Fall einer **Umwidmung von Grünland in Bauland** ab dem 1.1.1988 mit **40% des Veräußerungserlöses** (daher sind 60% des Veräußerungserlöses mit 25% zu versteuern, was den **Steuerbetrag von 15%** des Veräußerungserlöses als Einkünfte ergibt). Dafür hat sich in der Öffentlichkeit der Begriff „**Umwidmungssteuer**“ eingebürgert, welcher Begriff aber insofern missverständlich ist, als die Umwidmung selbst ja noch keine Steuerpflicht auslöst.

Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich nur dann dem Anwendungsbereich des § 30 Abs 4 Z 1 idF StabG, wenn **die Umwidmung nach dem (letzten) entgeltlichen Erwerb** (weil sonst ohnehin bereits um den Bauland-Preis erworben worden ist) eines Grundstücks erfolgt ist. Der Veräußerer muss sich auch eine entsprechende Umwidmung anrechnen lassen, die bereits bei einem „unentgeltlichen Rechtsvorgänger“ ab 1988 erfolgt ist.

Umwidmungen vor einem entgeltlichen Erwerb sind grundsätzlich unbeachtlich (zB Umwidmung 1996 und entgeltlicher Erwerb 2001). **Ausnahme** kann aber auch eine **nach der Grundstücksveräußerung** erfolgte Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 steuerungsrelevant ein, wenn diese in **engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang** mit dem Veräußerungsvorgang steht. Dies soll vor allem Veräußerungsfälle für Noch-Grünland-Grundstücke betreffen, für die bereits eine Art Umwidmungszusage besteht, sodass der Veräußerungserlös bereits dem Baugrundwert entspricht.

Grundsätzlich ist – wie erwähnt – im Wesentlichen die Umwidmung von Grünland in Bauland von der höheren Pauschalbesteuerung erfasst. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1, wenn eine Bebauung auf Grundraumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals **tatsächlich eine Bebauung ermöglicht**. Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland und selbstverständlich auch nicht eine bloße Anhebung der Bauklasse) sind dagegen durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein. Fraglich und auslegungsbedürftig kann in Einzelfällen auch sein, was bereits Bauland und was noch Grünland ist, zB für Kleingartensiedlungen.

Für die Umwidmung ist der **Stichtag 1.1.1988** maßgebend, frühere Umwidmungen sind unbeachtlich. Für spätere Umwidmungen ist wiederum der 1.4.2002 von Bedeutung. Erfolgte die Anschaffung des Grund und Bodens vor diesem Zeitpunkt, führen nachfolgende (auch noch in Hinkunft stattfindende)

Umwidmungen grundsätzlich zum pauschalen Ansatz der Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses. Entgeltliche Erwerbe ab dem 1.4.2002 unterliegen ohne bereits der Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 idF 1. StabG 2012.

Liegt eine Umwidmung in Bauland ab 1.1.1988 vor, so ist fraglich, was im Fall der **Rückwidmung** in Grünland zu geschehen hat. Eine Besteuerung mit 15% wäre hier wohl nicht gerechtfertigt, es sei denn, es käme vor der Veräußerung zu einer nochmaligen Umwidmung in Bauland. Erfolgte die erste Baulandwidmung hingegen vor 1988, wird eine spätere Rück- und nochmalige Baulandwidmung (ab 1.4.2002) hingegen unschädlich sein – es bleibt dann bei 3,5%.

Die steuerliche Erfassung aller (nicht umgewidmeter) „**Alt-Grundstücke**“ mit einer Steuer von grundsätzlich **3,5%** des Veräußerungserlöses erscheint durch die Anlehnung an den Grunderwerbsteuersatz auf Seiten des Erwerbers sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als zumutbar und daher weitgehend von einer gewissen Akzeptanz des Steuerbürgers getragen. Widerstand kam vor allem von Seiten der Landwirtschaft.

Die pauschale Wertermittlung **differenziert nicht nach dem Anschaffungszeitpunkt** (wie dies zB der Inflationsabschlag bei Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 3 oder bei betrieblichem Grund und Boden ohne pauschalieren Anschaffungskosten tut). Es ist somit gleichgültig, ob das Grundstück 2001 oder 50 Jahre zuvor oder noch früher angeschafft worden ist.

Ein **Inflationsabschlag** ist unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt **bei der pauschalen Ermittlung der Anschaffungskosten nicht abzuziehen**.

Anstelle der Pauschalermittlung kann die Einkünfteermittlung selbstverständlich auch nach **§ 30 Abs 3** idF StabG erfolgen (diese Einkünfteermittlung könnte man „**Regeleinkünfteermittlung**“ nennen; die Bezeichnung „Regelbesteuerung“ ist hier verfehlt, weil diese – ebenso wie bei den Kapitaleinkünften – für die Besteuerung zum Tarifsteuersatz, idR zum Zweck des Ausgleichs mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten, reserviert und in § 30a Abs 2 geregelt ist). Dies ist für jene Fälle vorgesehen, in denen die Anschaffungskosten (samt Herstellungs- und Instandsetzungskosten bei bebauten Grundstücken) höher als 86% bzw höher als 40% bei umgewidmeten Grundstücken sind. In diesem Fall kommt nach zehn Jahren außerdem ein **Inflationsabschlag** zum Abzug. Die Regeleinkünfteermittlung für Altgrundstücke setzt einen entsprechenden **Antrag** voraus (§ 30 Abs 5). Dieser Antrag ist mangels besonderer gesetzlicher Regelung bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Er ist nach Abzug der ImmoEST durch den Parteienvertreter aufgrund der pauschalen Einkünfteermittlung im Rahmen der Veranlagungsoption (§ 30b Abs 3) zu stellen. Der Antrag ist (anders als zB jener nach § 37 Abs 9) nicht unwiderruflich. Werden daher von der Finanzbehörde zB Instandsetzungskosten mangels ausreichenden Nachweises nicht anerkannt und steigen die Einkünfte damit auf über 14% des Veräußerungserlöses (60% bei Umwidmung), kann der Antrag zurückgezogen und zur Pauschalmethode gewechselt werden.

Die Regeleinkünfteermittlung empfiehlt sich vor allem bei hohen Herstellungs- oder Instandsetzungskosten, zusammen mit dem hier zusätzlich anzuwendenden Inflationsabschlag von bis zu 50% (in diesem Höchstausmaß aktuell für Anschaffungen bis 1977 oder älter).

**Verluste** (Veräußerungserlös ist kleiner als – gegebenenfalls adaptierte – tatsächliche Anschaffungskosten) können auch bei Alt-Grundstücken **nur** durch die **Regeleinkünfteermittlung** nach **§ 30 Abs 3** idF StabG 2012 dargestellt und, wenn möglich, mit positiven Einkünften aus anderen Grundstücksveräußerungen aufgerechnet werden (diese können bei Alt-Grundstücken auch nach der pauschalen Methode worden sein; anders als bei der Regelbesteuerung besteht für den Verlustausgleich im Rahmen der Veranlagungsoption keine Verpflichtung zu einer einheitlichen Methode der Einkünfteermittlung).

### 1.3. Welche privaten Grundstücksveräußerungen sind befreit?

Die wesentlichste Befreiung ist sicherlich weiterhin die Hauptwohnsitzbefreiung, die der Gesetzgeber – modifiziert – übernommen hat, wohl aus sozialen Überlegungen sowie im Interesse der Akzeptanz. Die Hauptwohnsitzbefreiung wurde erst mit dem EStG 1988 eingeführt und hat damals die Verlängerung der allgemeinen Spekulationsfrist von fünf auf zehn Jahre abgefedert. Obwohl auch bisher die Spekulationsabsicht für § 30 keine Voraussetzung war, sondern vom Gesetz gleichsam unterstellt wurde, ist die Hauptwohnsitzbefreiung immer auch als Ausdruck des fehlenden Spekulationswillens angesehen worden. Mit dem Hauptwohnsitz spekuliert man nicht. Gleichwohl schafft auch die Veräußerung des Hauptwohnsitzes Leistungsfähigkeit und ist durch den Tatbestand „private Grundstücksveräußerungen“ der Zusammenhang mit der „Spekulation“ für Grundstücke allerdings endgültig beseitigt.

#### 1.3.1. Hauptwohnsitzbefreiung

Der Hauptwohnsitz bleibt befreit, wenn er entweder – wie bisher – **seit der Anschaffung** bis zur Veräußerung (durchgehend) bestanden hat und dieser Zeitraum mindestens **zwei Jahre** betragen hat. Für „Altgrundstücke“ wurde als zweiter Ausnahmetatbestand ein mindestens **fünfjähriger**, durchgehender (ununterbrochener) **Hauptwohnsitz innerhalb der letzten zehn Jahre** eingefügt. Diese Ergänzung war insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit eine unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung wäre. Zudem werden auch Härtefälle abgefedert, zB wenn ein Ehepartner nach mehr als fünf Jahren Hauptwohnsitz aus der im gemeinsamen Eigentum stehenden Wohnung auszieht und die Wohnung erst später veräußert wird (einer von mehreren Praxisfällen der jüngeren Vergangenheit: Auszug der Ehefrau ins Frauenhaus wegen häuslicher Gewalt; im Veräußerungsfall wäre nach der bisherigen Gesetzeslage streng genommen nur der – gewalttätige – Ehemann steuerbefreit!).

In beiden Fällen muss der **Hauptwohnsitz** allerdings nach der neuen Rechtslage vom Veräußerer **aufgegeben** werden (oder bei der Fünf-Jahres-Frist bereits aufgegeben worden sein), sonst besteht keine Befreiung. Dies erschien dem Gesetzgeber deswegen sachgerecht, weil die Hauptwohnsitzbefreiung ohnehin nur dadurch gerechtfertigt werden kann, dass für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes der Veräußerungserlös ungeschmälert bleiben soll. Benötigt der Steuerpflichtige daher keinen neuen Hauptwohnsitz, weil er den bisherigen beibehält, so soll die Befreiung nicht zustehen. Die Beibehaltung als Nebenwohnsitz ist nicht befreiungsschädlich, in solchen Fällen muss aber die Hauptwohnsitzeigenschaft des neuen Wohnsitzes eindeutig dokumentiert sein, ebenso bei einer bloß vorübergehenden Aufgabe des Hauptwohnsitzes im veräußerten Objekt, dass die Wiedereinnahme des Hauptwohnsitzes nicht von Beginn an geplant war. Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Begünstigungstatbeständen ist dabei zu beachten.

Selbstverständlich muss der Veräußerer nicht schon am Tag des Kaufvertrags den Hauptwohnsitz aufgeben, analog zu Rz 6634 EStR sollte ihm zumindest eine sechsmonatige Toleranzfrist durchaus zugestanden werden. Nicht selten muss der Hauptwohnsitz bereits verkauft werden, weil der Veräußerungserlös in die Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes investiert werden soll. In diesem Fall erscheint eine etwas längere Toleranzfrist gerechtfertigt, weil gerade dieser Fall den ungeschmälerten Veräußerungserlös für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes benötigt. Abschließende Aussagen der BMF werden aber erst in den EStR enthalten sein.

Die Passage „*Im Falle des Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen*“ im bisherigen § 30 Abs 2 Z 1 wurde nicht übernommen. Dies bedeutet, dass **der Veräußerer selbst den Hauptwohnsitz** innerhalb der vorgesehenen Fristen gehabt haben muss. Dies kann damit begründet werden, dass keine Veranlassung besteht, zB die Veräußerung des Hauptwohnsitzes eines verstorbenen Elternteils durch den Erben zu befreien, welcher (bereits) einen anderen Hauptwohnsitz zur Verfügung hat. Die Befreiung ist auch dann nicht anwendbar, wenn der Hauptwohnsitz des Verstorbenen (mit gerichtlicher Zustimmung) bereits aus der aus der Verlassenschaft heraus veräußert wird, weil die Einkünfte ab dem Todestag grundsätzlich dem/den Erben zuzurechnen sind, es sei denn, er/sie erfüll(t)/-en selbst das Hauptwohnsitzerfordernis.

**Beispiele:**

1. *A teilt sein Eigenheim in zwei Wohneinheiten, veräußert eine davon und behält in der anderen seinen Hauptwohnsitz. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar.*
2. *B hat seit mehr als fünf Jahren den Hauptwohnsitz in seinem Eigenheim, er veräußert dieses im Mai 2012 und bleibt als Mieter (mehr als sechs Monate) Hauptwohnsitzer. Die Befreiung steht nicht zu.*

3. *C hat seit mehr als fünf Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den bisherigen Hauptwohnsitz: Die Befreiung steht zu.*
4. *K erbt die Eigentumswohnung der Eltern, aus der K bereits seit über fünf Jahren ausgezogen ist, und veräußert diese. Die Veräußerung ist nicht befreit. Wäre K innerhalb der letzten zehn Jahre selbst Hauptwohnsitzer in dieser Wohnung (zB weil noch minderjährig), wäre die Befreiung anwendbar.*

Der **Hauptwohnsitzbegriff** selbst ist **unverändert** geblieben („Mittelpunkt der Lebensinteressen“, vgl dazu Rz 6632 EStR). Entgegen der verbreiteten Ansicht ist die polizeiliche Meldung kein unwiderleglicher Nachweis für das Bestehen eines Hauptwohnsitzes, sondern hat bloße Beweismittelfunktion.

### **1.3.2. Herstellerbefreiung**

**Grundsätzlich übernommen** wurde auch die Herstellerbefreiung, obwohl es auch dafür keine wirkliche Rechtfertigung mehr gibt, weil auch hier gilt, dass die „Spekulation“ (= An- und Verkauf von Wirtschaftsgütern in unveränderter Form) nunmehr endgültig dem schlichten Grundstücksveräußerungstatbestand gewichen ist. Die Überlegungen der Entsteuerung der eigenen Arbeitskraft treffen bei kompletter Herstellung durch Dritte (Bauunternehmen) überhaupt nicht zu (die Herstellungskosten sind ohnedies abziehbar), andererseits erfolgt keine Entsteuerung, wenn der Steuerpflichtige bei einem bloßen Aus- oder Umbau oder einer Instandsetzung eines angeschafften Gebäudes selbst Hand anlegt und einen daraus resultierenden Mehrgewinn erzielt.

Inhaltlich ist der Herstellerbegriff unverändert und weiterhin jenem außerhalb des § 28 Abs 2 und 3 entsprechen, der Steuerpflichtige muss somit Bauherreneigenschaft („strenger Bauherrenbegriff“) besitzen (vgl Rz 6644 EStR). Der Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ ist nach der Rechtsprechung nicht weit auszulegen, sondern bezieht nach der Verkehrsauffassung nur auf die erstmalige Errichtung eines Objektes (zuletzt VwGH 25.4.2012, **2008/13/0128**, betr. Dachbodenausbau).

Neu ist, dass die **Herstellerbefreiung** für Veräußerungen ab 1.4.2012 **nicht gilt, soweit** das selbst hergestellte Gebäude **innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften** gedient hat. Durch den Begriff „soweit“ ergibt sich, dass eine anteilige Gebäudebetrachtung zu erfolgen hat, sodass eine teilweise Nutzung zur Einkunftserzielung nicht für das gesamte Gebäude begünstigungsschädlich wirkt. Das Gesetz verlangt keine „nachhaltige“ Vermietung, sodass auch eine kurzfristige Vermietung begünstigungsschädlich sein wird.