

## Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012

Info-Blatt zu Steuer-News 2/2012

<b>1. RECHTSLAGE AB 1.4.2012 FÜR PRIVATE GRUNDSTÜCKE.....</b>	<b>1</b>
Ausnahmen - Steuerfreiheit .....	2
Gewinnermittlung: Unterscheidung Neu- und Altvermögen .....	2
Steuerberechnung, Verlustausgleich, etc .....	3
<b>2. BETRIEBSVERMÖGEN.....</b>	<b>4</b>
Ausnahmen – normaler Steuertarif.....	4
Gewinnermittlung .....	4
Unterschiede Grund- und Boden – Gebäude .....	5
<b>3. MITTEILUNG UND ABFUHR DER IMMOBILIENERTRAGSTEUER .....</b>	<b>5</b>
<b>4. AUSWIRKUNGEN DER NEUREGELUNG IM PRIVATBEREICH .....</b>	<b>6</b>
<b>5. KONSEQUENZEN FÜR DEN BETRIEBLICHEN BEREICH.....</b>	<b>6</b>
<b>6. UMSATZSTEUER .....</b>	<b>7</b>
Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Geschäftsraummieten .....	7
Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 auf 20 Jahre.....	7

Mit dem **1. Stabilitätsgesetzes 2012** wurde die Immobilienbesteuerung komplett neu geregelt.

Nach bisheriger Rechtslage war der Gewinn aus der **Veräußerung privater Liegenschaften** nur innerhalb der **Spekulationsfrist von 10 Jahren** nach der Anschaffung steuerpflichtig. Bei Veräußerung nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist war der Gewinn steuerfrei. Gewinne aus der Veräußerung von **Liegenschaften im Betriebsvermögen** wurden nur bei § 5-Gewinnermittlern (=buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden) voll besteuert; für alle anderen Gewinnermittlungsarten galt dieselbe Regelung wie für private Liegenschaften.

### 1. Rechtslage ab 1.4.2012 für private Grundstücke

Ab 1. 4. 2012 werden **Gewinne aus der Veräußerung privater Grundstücke** (= Grund und Boden samt Gebäude, Superädifikate und grundstücksgleiche Rechte, wie zB Baurechte) **generell besteuert**, und zwar mit dem **Sondersteuersatz von 25 %**, welcher sich an der durchgängigen 25%igen Besteuerung der Kapitalerträge orientiert. Damit soll einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgefedert werden. Der Steuersatz von 25 % trägt überdies dem Umstand Rechnung, dass die Veräußerungsgewinne bei Liegenschaften zu einem erheblichen Teil inflationsbedingt sind.

Maßgeblich für die zeitliche Zuordnung ist – wie schon bisher bei Spekulationsgeschäften – weiterhin das **schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft**. Für die steuerliche Erfassung der Einkünfte gilt hingegen unverändert das Zuflussprinzip. Wird daher der Kaufvertrag vor dem 1. 4. 2012 abgeschlossen, ist auf den Veräußerungsvorgang weiterhin die bisherige (alte) Rechtslage anzuwenden (also Steuerfreiheit nach Ablauf der 10- bzw 15-jährigen Spekulationsfrist), unabhängig davon, wann der Kaufpreis bezahlt wird und daher die Steuerpflicht tatsächlich eintritt.

## Ausnahmen - Steuerfreiheit

In Anlehnung an die bisherige Rechtslage bei der Spekulationsbesteuerung sind auch bei der neuen Immobiliengewinnbesteuerung **folgende Vorgänge von der Besteuerung ausgenommen**:

- Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, die dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als **Hauptwohnsitz** gedient haben, wenn der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Neu ist, dass die Veräußerung auch dann befreit ist, wenn das Objekt dem Veräußerer **innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung für mindestens 5 Jahre** durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
- Wie bisher sind auch **selbst hergestellte Gebäude** (aber nicht der dazugehörige Grund und Boden!) von der Besteuerung befreit (so genannte „Häuslbauerbefreiung“). Diese Befreiung greift aber – anders als nach der bisherigen Rechtslage – dann nicht, wenn das Gebäude innerhalb der letzten 10 Jahre der Erzielung von Einkünften gedient hat (also zB vermietet oder betrieblich genutzt worden ist). Im Falle einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu.
- Unverändert befreit bleiben auch Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, die infolge eines **behördlichen Eingriffs** oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.
- Tauschvorgänge sind grundsätzlich steuerpflichtig, allerdings ausgenommen der **Tausch von Grundstücken** im Rahmen eines **Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens** (in diesem Fall gelten dann sämtliche steuerlich relevanten Umstände des hingegebenen in der Folge für das hereingenommene Grundstück, wie zB Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten etc).
- Steuerbefreit ist schließlich auch die **Abgeltung von Wertminderungen** von Grundstücken, die durch **Maßnahmen im öffentlichen Interesse** ausgelöst worden sind (zB der Eigentümer erhält eine Entschädigung dafür, dass über sein Grundstück eine Starkstromleitung geführt wird).

**Unentgeltliche Übertragungen** (zB Erbschaft, Schenkung, Zuwendung an Stiftung) lösen wie bisher keine Steuerpflicht aus; im Falle einer späteren Veräußerung ist auch ab 1.4.2012 für die Besteuerung auf den Anschaffungszeitpunkt sowie die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen.

## Gewinnermittlung: Unterscheidung Neu- und Altvermögen

Bei der **Ermittlung** des **mit 25 % steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns** sind zwei Fälle zu unterscheiden:

### a) „Neuvermögen“

War das veräußerte Grundstück am 31. 3. 2012 steuerverfangen (insbesondere weil bei Anschaffung nach dem 31. 3. 2002 bzw im Fall der 15-jährigen Spekulationsfrist nach dem 31. 3. 1997 die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist) oder wird es nach diesem Tag (somit ab 1. 4. 2012) angeschafft, ist der **Veräußerungsgewinn entsprechend der bisherigen Rechtslage** wie folgt zu ermitteln:

	Veräußerungserlös
-	Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten (gekürzt um die steuerlich geltend gemachte Abschreibung)
-	Herstellungsaufwendungen (gekürzt um die steuerlich geltend gemachte Abschreibung)
-	Instandsetzungsaufwendungen (gekürzt um die steuerlich geltend gemachte Abschreibung)
-	Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c entfallen
+	steuerfreie Subventionen
=	Veräußerungsgewinn
-	2 % Inflationsabschlag pa (ab dem 11. Jahr), maximal 50 % des Veräußerungsgewinns
=	<b>steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn</b>

Abweichend von der bisherigen Rechtslage ist der **Abzug von Werbungskosten** (abgesehen von den erwähnten Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c entfallen; siehe unten) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns **nicht mehr möglich**. **Anschaffungsnebenkosten** (zB die Grunderwerbsteuer und Grundbuchsgebühr beim seinerzeitigen Kauf) dürfen hingegen angesetzt werden. Der so ermittelte **Veräußerungsgewinn** wird mit dem **besonderen Steuersatz von 25 %** besteuert. Bei einem **maximalen Inflationsabschlag** (= 50%) entspricht die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz daher einem effektiven **Steuersatz von 12,5 %**.

#### b) „Altvermögen“

Wurde die Liegenschaft vor dem 1. 4. 2002 bzw im Falle der 15-jährigen Spekulationsfrist vor dem 1. 4. 1997 angeschafft und ist sie daher am 1.4.2012 nicht mehr steuerverfänglich, wird der **Veräußerungsgewinn** wie folgt **pauschal** ermittelt:

- Bei Grundstücken, die **nach dem 31. 12. 1987 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb umgewidmet wurden**, ist der Veräußerungsgewinn pauschal mit 60 % des Veräußerungserlöses anzusetzen und mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu besteuern, was eine **Effektivsteuerbelastung von 15% des Veräußerungserlöses** ergibt.
- Bei **allen anderen Grundstücken des Altvermögens** ist der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14 % des Veräußerungserlöses anzusetzen, was bei einem Steuersatz von 25 % eine **effektive Steuerbelastung von 3,5 % des Veräußerungserlöses** ergibt.

Bei der dargestellten pauschalen Ermittlung des Veräußerungsgewinnes darf ein **Inflationsabschlag nicht berücksichtigt** werden. In beiden Fällen kann aber beantragt werden, dass der Veräußerungsgewinn unter Zugrundelegung der tatsächlichen Anschaffungskosten für das Grundstück nach den vorstehend unter Punkt a) dargestellten Grundsätzen (einschließlich Inflationsabschlag) ermittelt wird.

#### Tipp:

In Hinkunft sollten Sie generell darauf achten, dass Sie sämtliche **Belege im Zusammenhang mit Grundstücken penibel sammeln und aufbewahren**. Dazu zählen neben dem Kaufvertrag vor allem auch die Belege über **Anschaffungsnebenkosten** (zB Anwalts- bzw Notarkosten, Grunderwerbsteuer, Grundbuchsgebühr, Schätzkosten) sowie über alle nach dem Kauf durchgeführten **Investitionen** (zB Rechnungen für Instandsetzungen, für Sanierungen, Aufstockungen und sonstige Zubauten). Wird nämlich der Veräußerungsgewinn auf Basis der tatsächlichen Anschaffungskosten ermittelt (zB bei „Neuvermögen“ generell oder bei „Altvermögen“ über Antrag), können alle diese Beträge von der Steuerbasis abgesetzt werden und bringen daher eine **Steuerersparnis von 25%!**

**ACHTUNG:** Andere selbständige Wirtschaftsgüter, die mit dem Grundstück mitverkauft werden (zB Einrichtungsgegenstände), gehören nicht zum Veräußerungserlös des Grundstücks und sind daher nicht in die Steuerbasis miteinzubeziehen.

## Steuerberechnung, Verlustausgleich, etc

Die mit dem 25%igen Steuersatz besteuerten Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommenssteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen; sie wirken daher **nicht progressionserhöhend** für das Resteinkommen.

Wie bisher dürfen allfällige **Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen** nur mit Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen, **nicht hingegen mit anderen Einkünften ausgeglichen** werden. Auch ein Vortrag solcher Verluste in Folgejahre ist nicht vorgesehen. Diese Einschränkungen sind nach Ansicht von Steuerexperten möglicherweise **verfassungswidrig**.

Analog zu den Kapitaleinkünften kann auch bei den Einkünften aus Grundstücksveräußerungen auf eine **Regelbesteuerung zum normalen Einkommensteuertarif** (mit dem Spitzensteuersatz von 50 %) **optiert** werden, was vor allem dann interessant sein wird, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste anfallen, die im Rahmen einer solchen Regelbesteuerung mit den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen verrechnet werden können. In diesem Fall müssen aber sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen unterliegen, in die

Veranlagung miteinbezogen werden. Trotz Anwendung des normalen Einkommensteuertarifs dürfen aber auch bei der Regelbesteuerungsoption keine Werbungskosten abgezogen werden und dürfen die sich allenfalls insgesamt ergebenden Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht mit anderen Einkünften ausgleichen bzw. vorgetragen werden.

## 2. Betriebsvermögen

Der besondere **Steuersatz von 25 %** gilt ab 1. 4. 2012 grundsätzlich auch für **Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens** (und zwar sowohl für Grund und Boden als auch für Gebäude). Die bisherige Unterscheidung zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 und jener nach § 4 Abs 1 bzw. Abs 3 EStG hinsichtlich des Grund und Bodens fällt damit weg.

ACHTUNG! Die nachstehenden Ausführungen gelten nur für **einkommensteuerpflichtige Unternehmer, nicht hingegen für Kapitalgesellschaften**. Bei letzteren werden Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken unverändert nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen berechnet und unterliegen der 25%igen Körperschaftsteuer.

### Ausnahmen – normaler Steuertarif

In folgenden **Ausnahmefällen** ist allerdings **weiterhin der normale Einkommensteuertarif** anzuwenden:

- Wenn das Grundstück dem **Umlaufvermögen** zuzurechnen ist (wie dies bei gewerblichen Grundstückshändlern der Fall ist).
- Bei Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, bei denen der **Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken** liegt (zB nicht rein vermögensverwaltende Immobilienentwicklungsgesellschaften).
- Soweit auf das Grundstück eine **Teilwertabschreibung** vorgenommen wurde.
- Soweit vor dem 1.4.2012 eine **Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG** oder nach dem 31.3.2012 eine Reservenübertragung aus einer vor dem 1.4.2012 gebildeten Übertragungsrücklage vorgenommen wurde.

### Gewinnermittlung

Der Veräußerungsgewinn ist bei allen Gewinnermittlungsarten weiterhin grundsätzlich nach den **allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften** zu ermitteln, wobei folgende **Besonderheiten** zu beachten sind:

- **Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung** (zB Vertragserrichtungskosten) sind nach der neuen Rechtslage wie im Privatvermögen **steuerlich nicht mehr absetzbar**, ausgenommen wiederum – wie im Privatbereich – jene Aufwendungen, die auf die Mitteilungs-, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer entfallen.
- Vom (nackten) **Grund und Boden** darf bei Anwendung des 25%igen Sondersteuersatzes ein **Inflationsabschlag** abgesetzt werden.
- Bei der **Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens**, der **zum 31.3. 2012 nicht mehr steuerverfangen war** (= „Altvermögen“ eines § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG-Gewinnermittlers außerhalb der Spekulationsfrist), kann abweichend von den allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der mit 25% zu versteuernde **Veräußerungsgewinn** wie im Privatbereich **auch pauschal** mit 14 % bzw. in bestimmten Umwidmungsfällen mit 60 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.
- Wird bei einem Grundstück eine **Teilwertabschreibung** vorgenommen oder entsteht ein **Veräußerungsverlust**, sind diese Beträge vorrangig mit Gewinnen aus (anderen) Grundstücksveräußerungen zu verrechnen. Ein allfälliger Verlustüberhang ist innerbetrieblich mit dem Restgewinn bzw. - falls im betreffenden Jahr insgesamt ein Verlust erwirtschaftet wurde - mit anderen Einkunftsquellen bzw. Einkünften auszugleichen.

## Unterschiede Grund- und Boden – Gebäude

Die Ermittlung des auf das **Gebäude entfallenden Veräußerungsgewinns** hat immer nach den **allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsgrundsätzen** zu erfolgen (= Veräußerungserlös abzüglich Buchwert). Da für Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes von Grund und Boden – wie vorstehend dargestellt – teilweise Sondervorschriften bestehen, ist es bei bebauten Betriebsgrundstücken des Altvermögens daher immer erforderlich, den **Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen**.

Nachdem Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden sowohl im Privat- als auch im Betriebsvermögen ab 1.4.2012 immer einheitlich mit 25% besteuert werden, löst die **Entnahme des Grund und Bodens** ab 1.4.2012 auch **keine Gewinnrealisierung** mehr aus. Die Entnahme wird daher im Ergebnis wie eine unentgeltliche Übertragung behandelt, bei der sämtliche stille Reserven unverändert steuerverfangen bleiben. Die Versteuerung der (sowohl im Privat- als auch im Betriebsvermögen angesammelten) stillen Reserven erfolgt erst bei der späteren Veräußerung im Privatvermögen.

Im Gegensatz zum Grund und Boden stellt die **Entnahme des Gebäudes** allerdings weiterhin einen **Realisierungsvorgang mit 25%-Besteuerung** dar; dies wird damit begründet, dass Gebäude im Privat- und Betriebsvermögen steuerlich unterschiedlich behandelt werden (zB höhere laufende Abschreibung bzw Möglichkeit der Teilwertabschreibung im Betriebsvermögen).

**Einlagen von Grundstücken in das Betriebsvermögen** sind ab 1.4.2012 mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** oder dem **niedrigeren Teilwert** anzusetzen. Mit dem **zwingenden Ansatz des niedrigeren Teilwertes** will der Gesetzgeber den steuerlich interessanten Transfer von in der Privatsphäre eingetretenen **Wertverlusten** in den betrieblichen Bereich verhindern.

## 3. Mitteilung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer

Für die Erhebung der neuen Einkommensteuer für private Grundstückveräußerungen ist **ein an das Grunderwerbsteuergesetz angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem** vorgesehen. Durch dieses System soll sichergestellt werden, dass der Fiskus bei der neuen Immobilienertragsteuer zeitnah zur Grundstückstransaktion bzw zum Entstehen der Steuerpflicht zu seinem Geld kommt.

Im Regelfall wird daher – von bestimmten Ausnahmen abgesehen - ab 1.1.2013 (bzw freiwillig schon ab 1.4.2012) die „**Immobilienertragsteuer**“ – wie auch die Grunderwerbsteuer – **von den die Grundstückstransaktion begleitenden Notaren oder Rechtsanwälten selbst berechnet und an das Finanzamt abgeführt**. Gleichzeitig haben die Parteienvertreter eine erweiterte Steuererklärung iSd § 10 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) elektronisch über FinanzOnline abzugeben bzw eine Mitteilung an das für den Verkäufer zuständige Finanzamt zu erstatten.

Der **Zeitpunkt der Entrichtung der Immobilienertragsteuer** richtet sich dabei generell (auch im betrieblichen Bereich) nach dem **Zufluss des Veräußerungserlöses** (Fälligkeit spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats). Mit der Selbstberechnung und Abfuhr ist die Einkommensteuer für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen abgegolten und die betreffenden Einkünfte sind nicht mehr in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen (außer bei Veranlagungs- oder Regelbesteuerungsoption).<sup>1</sup>

Die Abgeltungswirkung gilt hingegen nicht für betriebliche Grundstücksveräußerungen. In diesem Fall sind die Immobiliengewinne immer auch in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Die beim Verkauf entrichtete Immobilienertragsteuer gilt dann als ESt-Vorauszahlung, die im Rahmen der Veranlagung angerechnet wird.

Wird **vom Parteienvertreter keine Selbstberechnung** durchgeführt, so muss dieser in der abzugebenden **Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG** dem Fiskus auch die aus der Grundstücksver-

<sup>1</sup> Die Veranlagungsoption wird der Verkäufer dann in Anspruch nehmen, wenn die Selbstberechnung der Immobilienertragssteuer berichtigt werden muss (zB weil bei der Selbstberechnung mögliche Absetzposten nicht berücksichtigt wurden). Durch die Regelbesteuerungsoption kann der Gewinn aus der Grundstücksveräußerung auch mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen bzw Einkunftsarten sowie mit steuerlichen Absetzposten, die mangels eines positiven Einkommens ins Leere gehen würden (zB Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen), ausgeglichen werden. Die Sinnhaftigkeit bzw Notwendigkeit ist im Einzelfall zu prüfen.

äußerung erzielten Einkünfte bekannt geben. Damit der Fiskus auch dann rechtzeitig zu seinem Geld aus der Immobilienertragsteuer kommt, wenn keine Selbstberechnung durch den Parteienvertreter durchgeführt wird, ist in diesem Fall **durch den Steuerpflichtigen selbst eine besondere Vorauszahlung in Höhe der Immobilienertragsteuer an das Finanzamt zu entrichten**. Die besondere Vorauszahlung ist wiederum spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats fällig. Die besondere Vorauszahlung entfaltet anders als die vom Parteienvertreter selbstberechnete Immobilienertragsteuer keine Abgeltungswirkung, sondern gilt als ESt-Vorauszahlung und wird bei der Veranlagung angerechnet.

#### 4. Auswirkungen der Neuregelung im Privatbereich

Die Auswirkungen der Neuregelung im **außerbetrieblichen (privaten) Bereich** können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Nachteilig** ist, dass Gewinne aus der Veräußerung von privaten Liegenschaften ab 1. 4. 2012 generell – auch nach Ablauf der bisherigen 10- bzw 15-jährigen Spekulationsfrist – besteuert werden. Die Besteuerung wird dadurch gemildert, dass der Steuersatz – analog zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte – nur 25 % beträgt und die zu versteuernden Einkünfte ab dem 11. Jahr um einen 2%igen Inflationsabschlag pro Jahr vermindert werden.
- **Nachteilig** ist weiters, dass ein Abzugsverbot für Werbungskosten besteht.
- Bei der Veräußerung von vor dem 1.4.2012 angeschafften Grundstücken, die am 1.4.2012 wegen Ablaufs der Spekulationsfrist nicht (mehr) steuerverfangen waren, aber durch die Neuregelung ab 1.4.2012 wieder in die Steuerpflicht „hineinwachsen“, kann für die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die **pauschale Methode** gewählt werden. Damit wird sichergestellt, dass bei diesen Liegenschaften die **Steuerbelastung auch bei hohen stillen Reserven nur 3,5 % des Veräußerungserlöses** (bzw bei Umwidmungsfällen 15 %) beträgt. Diese Regelung versteht der Gesetzgeber offensichtlich als **Vertrauensschutzregelung**, die den plötzlichen Eintritt von bisher nicht mehr steuerverfangenen stillen Reserven von Liegenschaften in die Steuerpflicht abfedern soll.
- **Vorteilhaft** ist die Neuregelung dann, wenn eine Liegenschaft ohnedies innerhalb der (bisherigen, idR 10-jährigen) Spekulationsfrist veräußert werden soll (zB ein vor 5 Jahren angeschafftes Grundstück soll bis Mitte 2012 veräußert werden). In diesem Fall sinkt die Steuerbelastung ab 1. 4. 2012 von derzeit bis zu 50 % auf 25 % (Achtung: maßgeblich ist immer der Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts und nicht der Zeitpunkt des Zahlungsflusses).

#### 5. Konsequenzen für den betrieblichen Bereich

- Stillen Reserven in Grund und Boden werden bei Veräußerungsvorgängen ab 1. 4. 2012 bei allen Gewinnermittlungsarten generell besteuert (wenn auch nur mit 25 %).
- Bei Veräußerung von am 31.3.2012 nicht steuerverfangenem Grund und Boden kann für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach dem 31.3.2012 die **pauschale Methode** gewählt werden, womit sichergestellt wird, dass in diesen Fällen die Steuerbelastung nur 3,5 % des Veräußerungserlöses beträgt (bzw bei Umwidmungen 15 %).
- **Nachteilig** ist der Umstand, dass ab 1.4.2012 ein Abzugsverbot für die mit der Grundstücksveräußerung zusammenhängenden Betriebsausgaben gilt.
- **Vorteilhaft** ist, dass ab 1.4.2012 sämtliche Gewinne aus der Veräußerung betrieblicher Liegenschaften (abgesehen von den Ausnahmefällen) nicht mehr mit dem Normaltarif von bis zu 50 %, sondern nur mehr mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert werden.
- **Vorteilhaft** ist auch der Umstand, dass die Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebs- ins Privatvermögen ab 1.4.2012 keiner Besteuerung mehr unterliegt. Die gesamten stillen Reserven sind erst bei der späteren Veräußerung mit 25% zu versteuern.
- Schließlich kann der Veräußerungsgewinn von Grund und Boden – außer im Fall der pauschalierten Veräußerungsgewinnermittlung für Altvermögen – ab dem 11. Jahr um den **2%igen Inflationsabschlag** pro Jahr gekürzt werden.

## 6. Umsatzsteuer

### Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Geschäftsraummieten

Alte Rechtslage:

Errichtet ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer (zB Bank, Versicherung) oder eine nicht vorsteuerabzugsberechtigte KöR (zB Gemeinde) ein (Betriebs-)Gebäude, steht für die Errichtungskosten kein Vorsteuerabzug zu. Durch die Zwischenschaltung einer Errichtungsgesellschaft, die das Gebäude errichtet und steuerpflichtig an den Unternehmer bzw an die KöR vermietet, kann auf der Ebene der Errichtungsgesellschaft für die gesamten Errichtungskosten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, was die Errichtung und die Finanzierung des Gebäudes erheblich verbilligt. Im Gegenzug dazu muss das Gebäude an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter umsatzsteuerpflichtig vermietet werden, was wiederum zu einer entsprechenden Zusatzbelastung mit 20% Umsatzsteuer führt. In der Folge kann allerdings nach 10 Jahren zur Steuerbefreiung rückkopiert werden, wodurch die Errichtungsgesellschaft das Gebäude ab dem 11. Jahr unecht steuerbefreit vermieten oder verkaufen kann, ohne dass eine Berichtigung des zunächst geltend gemachten Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.

Ab 1.9.2012...

...können Vermieter nur dann zur Umsatzsteuerpflicht optieren, wenn der Mieter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen selbständigen Teil des Grundstücks (zB ein einzelnes Geschoss) nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Eine nahezu ausschließliche Verwendung ist anzunehmen, wenn die auf den Mietzins für das Grundstück bzw den Grundstücksteil entfallende Umsatzsteuer höchstens zu 5% vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre.

Die Neuregelung ist in der endgültigen Fassung erst auf **Miet- und Pachtverhältnisse** anzuwenden, die **nach dem 31.8.2012 beginnen** (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungsnahme). Überdies sind jene Fälle **von der Neuregelung ausgenommen**, in denen der **Vermieter (Verpächter) das Gebäude selbst errichtet** (also das Bauherrenrisiko trägt) und **mit der Errichtung bereits vor dem 1.9.2012 begonnen wurde**. Als Beginn der Errichtung gilt jener Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächlich handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen. Die Erteilung des Bauauftrages an den Bauunternehmer kann – entgegen den Erläuterungen zur Regierungsvorlage – nunmehr noch nicht als Beginn der Errichtung gewertet werden.

Wird im Falle der **Selbsterichtung** des Gebäudes mit der tatsächlichen Bauausführung vor dem 1.9.2012 begonnen, kommt **auch bei einem zukünftigen Mieterwechsel** weiterhin die alte Rechtslage (dh Möglichkeit zur Option auf Umsatzsteuerpflicht unabhängig von der Vorsteuerberechtigung des Mieters) zur Anwendung. Anders ist jedoch der Fall, wenn der Vermieter das Gebäude nicht selbst errichtet sondern erworben hat. Hat der Vermieter das Gebäude gekauft, ist er bei jeder Neuvermietung ab dem 1. September 2012 von der Optionsmöglichkeit zur Umsatzsteuerpflicht ausgeschlossen, wenn der Mieter das Mietobjekt nicht nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

### Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 auf 20 Jahre

Nach geltender Rechtslage ist es möglich, ein Gebäude (zB mit Wohnungen) unter Rückerstattung der auf die gesamte Gebäudeerrichtung entfallenden Vorsteuern zu errichten, wobei der Vorsteuerabzug zur Gänze erhalten bleibt, wenn das Gebäude in der Folge für mindestens 10 Jahre steuerpflichtig vermietet wird (bei Wohnungen unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10 %). Nach 10 Jahren kann die Liegenschaft steuerfrei verkauft werden, ohne dass es durch den unecht steuerbefreiten Verkauf zu einer Vorsteuerkorrektur kommt. Im Ergebnis konnte dadurch zB eine Wohnung mit einer geringen Umsatzsteuerbelastung (10 % Umsatzsteuer auf das Mietentgelt für 10 Jahre) erworben werden.

Durch die **Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums** im Zusammenhang mit Grundstücken **von derzeit 10 Jahren auf 20 Jahre** wird erreicht, dass bei Liegenschaften (insbesondere Gebäuden), für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, bei nachträglicher Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren (zB ein zunächst steuerpflichtig

vermietetes Gebäude wird in der Folge steuerfrei veräußert oder steuerfrei vermietet), **innerhalb von nunmehr 20 Jahren eine anteilige Vorsteuerrückzahlung** zu erfolgen hat.

Die Verlängerung des Berichtigungszeitraumes ist idR für die betroffenen Unternehmer mit Nachteilen verbunden. **Vorteile** bringt die Verlängerung des Berichtigungszeitraums allerdings jenen Unternehmern, die ein Gebäude oder Gebäudeteile zunächst für eine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Tätigkeit nutzen und in der Folge eine Nutzungsänderung (Verwendung für eine steuerpflichtige Tätigkeit) vornehmen, da es in diesem Fall zu einer Vorsteuerkorrektur zu Gunsten des Unternehmers (Vorsteuerrückzahlung) kommt.

Zur Vermeidung von Härten wird in einer **Übergangsregelung** vorgesehen, dass sowohl am 31.3.2012 als Anlagevermögen bereits genutzte Grundstücke sowie Grundstücke, die zur Vermietung für Wohnzwecke bestimmt sind und für die vor dem 1.4.2012 bereits Miet- bzw. Nutzungsverträge abgeschlossen wurden, unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Innutzungsnahme von der Neuregelung ausgenommen sind.

Vom BMF wurden in der Zwischenzeit zwei Informationen<sup>2</sup> betreffend „private Grundstücksveräußerungen nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012“ und „zu den umsatzsteuerlichen Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012“ veröffentlicht.

---

<sup>2</sup> [https://www.bmf.gv.at/Steuern/Aktuelles/\\_start.htm](https://www.bmf.gv.at/Steuern/Aktuelles/_start.htm).